

CHAPITRE I : OBJECTIFS DE L'AUDIT ET SOURCES DE NORMALISATION 5

Section 1 : Définition et fondement de l'audit 5

- 1.1/ Définition de l'audit 5
- 1.2/ l'hypothèse sous-jacente de vérifiabilité de l'information comptable et financière 5
- 1.3/ Les fondements de l'audit 6
 - 1.3.1. Les caractéristiques qualitatives de l'information comptable 6
 - 1.3.2. l'existence de conflits d'intérêt entre les utilisateurs de l'information 7
 - 1.3.3. l'éloignement des utilisateurs des sources d'informations 7
- 1.4/ les avantages de l'audit 7

Section 2 : Source de Normalisation de l'échelle internationale 7

- 2.1/ La nouvelle organisation de l'IFAC 8
- 2.2/ La refonte des normes 11

Section 3 : Sources de normalisation à l'échelle nationale 13

CHAPITRE II : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES 15

Section 1 : Fondement de l'approche par les risques 15

- 1.1/ Le risque de mission (ou d'audit) 15
 - Le risque de mission peut donc être formulé comme suit : $RA = (RI * RNC) * RND$ 16
- 1.2/ Les assertions d'audit 17
 - (a) Assertions au sujet des catégories des transactions et d'événements pour la période audité: 18
 - (b) Les assertions au sujet des comptes en fin de période : 18
 - (c) Assertions au sujet de présentation et de divulgation d'informations : 18

Section 2 : Composantes du risque d'audit 19

- 2.1/ Le Risque inhérent 19
 - 2.1.1. Définition et facteurs de risques inhérents 19
 - 2.1.2. Evaluation du risque inhérent 20
- 2.2. Le risque lié au contrôle 20
 - 2.2.1. Les contrôles de prévention 20
 - 2.2.2. Les contrôles de détection 21
 - 2.2.3. Notion de contrôle pertinent et approprié 22
- 2.3/ Le risque de non détection 23
 - 2.3.1. Les causes propres à l'auditeur 23
 - 2.3.2. Les causes imputables aux tiers 23
 - 2.3.3. Les causes liées aux domaines non clôturés 23
 - 2.3.4. Evaluation du risque de non détection 23

Section 3 : le seuil de signification 24

- 3.1. Nécessité de fixer un seuil de signification 24
 - 3.1.1. Utilité du seuil de signification pour les utilisateurs des états financiers 24
 - 3.1.2. Utilité du seuil de signification pour l'auditeur 24
- 3.2/ Détermination du seuil de signification global 25
 - 3.2.1. Bases de détermination du seuil de signification global 25

Base éventuelle influencée par le choix des méthodes comptables 28

Actif 28

Produits 28

- 3.2.2. Moment de détermination du seuil de signification global 29
- 3.3/ Détermination du seuil de signification au niveau des postes des états financiers: l'erreur tolérable 30
 - 3.3.1. Définition de l'erreur tolérable 30
 - 3.3.2. Modalités de détermination de l'erreur tolérable 30
 - 3.3.1. Allocation du seuil de signification en fonction du risque d'audit 31

CHAPITRE III : LA PLANIFICATION DES TRAVAUX D'AUDIT 32

Section 1 : Prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement 32

- 1.1. Objectifs et étendue de la prise de connaissance 32
- 1.2/ Procédés de prise de connaissance 33

1.2.1. Réalisation d'entretiens et prises de renseignements auprès des personnes informées	33
2.2/ Réalisation de procédés analytiques	35
2.2.1. Objectifs des procédés analytiques	35
2.2.2. Définition et étapes de réalisation de l'examen analytique global	35
2.2.3. Certains procédés analytiques	37
2.3. Observation et inspection	39
2.3.1. Discussion entre les membres de l'équipe de mission	39
2.4./ Nature de l'entreprise (y compris ses conventions comptables)	41
2.4.1. Prise de connaissance de la nature de l'entreprise	41
2.4.2. Prise de connaissance des objectifs et stratégies et des risques d'affaires de l'entreprise	41
2.4.2/ Mesure et revue de la performance financière de l'entreprise	44
Section 3 : Compréhension du contrôle interne	44
3.1/ Compréhension de l'environnement de contrôle	45
3.1.1. Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques	45
3.1.2. Engagement à l'égard de la compétence.	45
3.1.3. Participation des responsables de la gouvernance.	46
3.1.4. Philosophie et style de gestion appliqués par la direction.	46
3.1.5. Structure organisationnelle.	46
3.1.6. Attribution des pouvoirs et des responsabilités.	46
3.1.7. Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines.	47
3.2/ Le processus d'appréciation des risques de l'entreprise	47
3.2.1. Présentation du processus d'appréciation des risques ou ERM (Entreprise Risk Management)	47
3.2.2. L'approche de l'auditeur	48
3.3/ Le système d'information et les business processus connexes liés à l'information financière et à la communication	48
3.3.1. Définition du système d'information lié à l'information financière et à la communication	48
3.3.2. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du système d'information lié à l'information financière et à la communication	49
3.3.3. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du processus d'arrêté des états financiers	49
3.4/ Les activités de contrôle	50
3.4.1. Définition des activités de contrôle	50
3.4.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur des activités de contrôle	51
3.5/ La surveillance des contrôles	51
3.5.1. Nécessité de mise en place d'une surveillance des contrôles par l'entreprise	51
3.5.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur de procédures de surveillance	52
Section 4 : Appréciation des risques d'inexactitudes significatives	52
4.1/ Règles de base pour l'évaluation du risque d'inexactitudes significatives (ou risque d'entreprise)	53
4.1.1. Classification des sources d'information relatives aux process	53
4.1.2. Principes directeurs pour l'appréciation du risque	53
4.2/ Evaluation des risques	56
4.2.1. Elaboration de la matrice des risques des business process	56
4.2.2. Evaluation des risques d'inexactitudes significatives	56
4.3/ La révision de l'évaluation des risques	58
4.4/ Communication avec les responsables de la gouvernance ou la direction	58
4.5/ Documentation	59
Section 5 : Détermination du seuil de signification et de l'erreur tolérable	60
Section 6 : Prise en considération du risque et planification de la mission	61
6.1/ Considérations générales de la planification	61
6.1.1. La nécessité de planifier	61
6.1.2. Timing de la planification	62
6.1.3. Etablir un lien direct entre l'appréciation des risques et la stratégie d'audit (ou mesures spécifiques):	62
6.1.4. Nécessité de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction	63
6.1.5. Discussion de la planification avec les personnes chargées de la gouvernance	63
6.2/ L'élaboration de la stratégie globale d'audit	63
6.3/ L'élaboration du plan d'audit	64
6.4/ Documentation de la planification	65

CHAPITRE IV : LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN D'AUDIT ET COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS	66
Section 1 : Notion d'éléments probants	66
1.1/ Définition des éléments probants	66
1.1.1.Éléments probants suffisants	67
1.1.2.Éléments probants adéquats	67
1.1.3.La nécessité de concevoir une combinaison adéquate d'éléments probants	67
1.1.4.Nature des éléments probants	68
1.1.5.Coût d'obtention des éléments probants	68
1.2/ Classification et fiabilité des éléments probants	69
1.2.1.Classification des éléments probants	69
1.2.2.Fiabilité des éléments probants	69
1.3/ Objectifs d'obtention des éléments probants	70
1.3.1.Appréciation des risques	70
1.3.2.Appréciation de l'efficacité des contrôles	70
1.3.3.Détection des inexactitudes significatives	71
Section 2 : Nature des procédés d'obtention des éléments probants	71
2.1/ Inspection de comptes ou de documents	71
2.2/ Inspection d'actifs	72
2.3/ L'observation	72
2.4/ Demandes internes de renseignement	73
2.5/ Demandes de confirmation	74
2.5.1.Définition	74
2.5.2.Relation entre le niveau du risque combiné et l'utilisation des confirmations	74
2.5.3.Formes de confirmation	75
2.5.4.Reprises des calculs	76
2.5.5.Reprises des contrôles	76
2.5.6.Procédés analytiques	76
Section 3 : Collecte des éléments probants sur le fonctionnement du contrôle interne	76
3.1/ Nature des procédés de collecte des éléments probants sur le contrôle interne	77
3.1.1.L'observation d'une séquence de l'opération clé ou de la catégorie d'opération clé (déclenchement, autorisation, etc.).	77
3.1.2.L'inspection de la documentation pertinente.	78
3.1.3.Les tests de cheminement.	78
3.1.4.Les tests de détail (un ensemble d'opérations choisi notamment par échantillonnage)	78
3.2/ Calendrier d'application des tests des contrôles	78
3.3/ Etendue d'application des tests de contrôles	79
3.4/ Evaluation de l'évidence sur le fonctionnement effectif des contrôles internes	79
Section 4 : Collecte des éléments probants sur les soldes des comptes	80
4.1/ Révision de l'appréciation des risques	80
4.2/ Détermination de l'erreur tolérable	81
4.3/ Nature des tests de validité	81
4.3.1. Les procédures analytiques	82
4.3.2. Les tests sur les détails des opérations et des soldes	84
4.4/ Calendrier d'application des procédés de corroboration	85
4.5/ Etendue de la mise en œuvre des procédés de corroboration	85
Section 5 : Utilisation des techniques d'échantillonnage statistique en audit (consultez les documents photocopiés)	86
CHAPITRE V: L'ACHEVEMENT DE LA MISSION ET LE RAPPORT D'AUDIT	87
Section 1 : Clôture de la mission	87
1.1/ Obtention d'une lettre d'affirmation	87
	88
Section 2 : Détermination du seuil de signification définitif, évaluation des inexactitudes et réalisation d'un examen analytique de cohérence.	89
2.1/ Evaluation des inexactitudes	89

2.1.1. Nature et cause des inexactitudes	89
2.1.2. Incidence des inexactitudes sur les états financiers	90
2.1.3. Catégories d'inexactitudes	92
A. Inexactitudes relevées	92
B. Inexactitudes probables	92
C. Total probable des inexactitudes	92
D. Autres inexactitudes possibles	92
2.2/ Rapprochement des inexactitudes et de l'importance relative et détermination du seuil de signification définitif	93
2.3/ Réalisation de l'examen analytique de cohérence globale	93
Section 3 : Le rapport d'audit standard	93
3.1/ Le rapport d'audit standard pour un audit conduit selon les normes ISA	93
3.1.1. Règles générale de formulaion de l'opinion	93
3.1.2. Les éléments constituant le rapport d'audit standard	94
3.3.3. La forme du rapport d'audit standard	97
Report on the Financial Statements	97
3.4/ Le rapport d'audit standard pour un audit conduit selon les normes ISA et des normes édictées par un référentiel national d'audit	98
Section 4 : Le rapport d'audit modifié	99
4.1/ Sujets n'affectant pas l'opinion de l'auditeur	99
4.1.1. L'existence d'un problème significatif concernant la continuité d'exploitation	99
4.1.2. L'existence d'incertitude importante dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers	100
4.1.3. Autres situations nécessitant un paragraphe d'observation mais n'affectant pas les états financiers	100
4.2/ Sujets affectant l'opinion de l'auditeur	101
4.2.1. Une opinion avec réserve	101
4.2.2. Une impossibilité d'exprimer une opinion	101
4.2.3. Une opinion défavorable	102
4.2.4. Limitation des travaux de l'auditeur	102
4.2.5. Désaccord avec la direction	103

CHAPITRE VI: CAS PRATIQUE : LE CYCLE VENTES ET ENCAISSEMENTS

CHAPITRE I : OBJECTIFS DE L'AUDIT ET SOURCES DE NORMALISATION

Références du chapitre : Préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit et de services connexes

Section 1 : Définition et fondement de l'audit

1.1/ Définition de l'audit

L'audit est un **ensemble de travaux** conduits par un **professionnel compétent et indépendant** conformément à **une démarche et des normes professionnelles** ayant pour objectif de permettre à l'auditeur **d'exprimer une opinion motivée** à l'adresse des utilisateurs, selon laquelle des états financiers sont sincères et réguliers, dans tous leurs **aspects significatifs**, conformément à **un référentiel comptable identifié**.

Ensemble de travaux : suppose qu'une liberté est laissée à l'auditeur dans le choix de la nature et de l'étendue de ses travaux et il ne doit subir à cet effet aucune limitation.

Professionnel compétent : l'audit est réservé à un personnel déterminé pour garantir la crédibilité de l'opinion exprimée.

Professionnel indépendant : pour garantir l'impartialité et l'intégrité de l'auditeur en vue d'assurer une certaine objectivité à travers la fixation d'un certain nombre d'incompatibilités morales et matérielles.

Normes professionnelles : c'est le référentiel par rapport auquel les travaux d'audit sont exécutés ce qui assure à la fois la compétence et l'objectivité de l'opinion exprimée. Cette opinion doit être clairement motivée et sans ambiguïté.

Aspects significatifs : l'auditeur ne donne pas une opinion absolue mais met en œuvre des diligences (obligation de moyen) pour détecter les anomalies significatives. Il planifie sa mission en conséquence.

Référentiel comptable : C'est le référentiel par rapport auquel les états financiers ont été établis. Par conséquent l'opinion de l'auditeur doit toujours se référer à ce référentiel.

1.2/ l'hypothèse sous-jacente de vérifiabilité de l'information comptable et financière

Pour que l'auditeur puisse effectuer ses travaux il faut que l'information comptable et financière se porte à la vérification (auditable). Cette hypothèse découle, en fait, des caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière.

Une information est vérifiable (auditable) lorsque 2 ou plusieurs professionnels travaillant d'une manière indépendante arrivent à des conclusions similaires en examinant les mêmes données.

1.3/ Les fondements de l'audit

1.3.1. Les caractéristiques qualitatives de l'information comptable

L'information comptable et financière est produite à l'intérieur de l'entreprise ainsi que dans son environnement externe. Sur la base de cette information des décisions importantes notamment d'investissement sont prises par les investisseurs et les bailleurs de fonds.

Puisque la qualité de la décision dans l'absolu dépend de la qualité de l'information, il est primordial que ces utilisateurs demandent que cette information soit certifiée sincère et régulière pour qu'ils puissent s'appuyer dessus.

Ce besoin de certification de l'information comptable et financière découle des caractéristiques que les investisseurs et les bailleurs de fonds demandent à cette information. Pour qu'ils puissent l'utiliser, ils demandent qu'elles remplissent un certain nombre de caractéristiques qualitatives.

Le rôle de l'auditeur revient à s'exprimer sur les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière afin de permettre aux utilisateurs de manipuler ces informations dans le temps et dans l'espace.

En effet, certaines caractéristiques qualitatives sont visiblement antinomiques. Le jugement professionnel consiste à effectuer un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives sur la base des contraintes de l'équilibre avantages - coûts et de l'importance relative.

Afin d'être utile à la prise de décisions, l'information comptable doit être à la fois fiable et pertinente. La pertinence et la fiabilité sont très souvent des qualités conflictuelles. En effet, il est souvent nécessaire de faire un compromis entre ces deux qualités.

Dans certaines circonstances, il peut être souhaitable de sacrifier un peu de fiabilité au profit de la pertinence et réciproquement. Ainsi, lorsque l'utilisateur désire prédire l'avenir (valeur prédictive), ceci l'amène à rechercher de l'information prévisionnelle en réduisant la fiabilité. Il en va de même des états financiers intermédiaires qui, tout en étant d'une utilité certaine parce qu'ils sont disponibles en temps opportun, ne présentent pas le même degré de fiabilité que les états financiers annuels vérifiés. Egalement, l'évaluation des éléments d'actif est un autre exemple d'une opération exigeant un compromis entre la fiabilité et la pertinence. Ainsi, la valeur actuelle d'un terrain est certes plus pertinente que sa valeur historique. Cependant, l'information au coût d'origine est beaucoup plus fiable que l'information à la valeur actuelle.

Pour pouvoir assurer cet arbitrage l'auditeur tient compte, entre autres, de l'**importance relative**. Une information est importante dans la mesure où elle influence la prise de décisions des utilisateurs. L'expression importance relative décrit donc le caractère significatif, pour les décideurs, des informations contenues dans les états financiers. Un élément d'information est important s'il est vraisemblable que son omission ou son inexactitude influence le jugement de la personne se fiant à l'information comptable mise à sa disposition.

L'auditeur joue un rôle primordial lorsqu'il y a lieu de décider de l'inclusion ou de l'exclusion d'une information comptable dans les états financiers. Les seuils d'importance relative varient selon la taille et la nature de l'entreprise vérifiée ; ils peuvent également varier pour une même entreprise d'un exercice à l'autre, en raison de l'évolution de la situation. Lorsqu'il se prononce sur des éléments particuliers faisant partie d'un jeu d'états

financiers, l'auditeur détermine l'importance relative par rapport à ces éléments et non par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

1.3.2. L'existence de conflits d'intérêt entre les utilisateurs de l'information

Cette problématique découle du fait que les différents utilisateurs n'ont pas les mêmes besoins en informations. Cela ne devrait pas conduire l'entreprise à présenter autant d'états financiers que de besoins spécifiques (fisc, gestion, investisseurs). L'audit permet d'assurer la neutralité de l'information comptable et financière.

1.3.3. L'éloignement des utilisateurs des sources d'informations

Avec le développement considérable des marchés financiers et de l'investissement étrangers dans les différents pays en plus du développement des moyens de communication les utilisateurs n'ont pas la possibilité de collecter eux-mêmes les informations qui leur sont nécessaires, ils font appel au professionnel pour certifier ces informations pour éviter les risques d'une mauvaise interprétation avec la diversité des référentiels comptables.

1.4/ les avantages de l'audit

L'audit permet aux entreprises :

- d'améliorer la crédibilité de l'entreprise vis à vis des tiers
- d'accéder au marché financier au financement des banques à des conditions favorables.
- d'améliorer la gestion au sein de l'entreprise en maintenant la pression indispensables sur la direction et le personnel pour gagner en efficacité et efficience.

Section 2 : Source de Normalisation de l'échelle internationale

L'IFAC constitue la source de normalisation à l'échelle internationale. Cet organisme fondé en 1977 suite à un accord signé par des organismes professionnels représentant 49 pays a pour objectif de favoriser le développement d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer dans l'intérêt du public des services uniformes et de haute qualité en matière d'audit.

L'IFAC a émis un certain nombre de normes techniques mais également sur l'éthique professionnelle et la formation. Il a entrepris plusieurs travaux de refonte de ses structures et de ses tantôt pour suivre l'évolution de la profession comptable et des besoins des utilisateurs tantôt pour répondre aux scandales qui ont ébranlé les places financières sur à l'implication de professionnels comptables et les pressions subies par les organes de régulation (essentiellement les bourses). Ces réformes ont visé les objectifs suivants :

- contribuer à faire converger à l'échelle internationale les normes d'audit vers des normes de haute qualité ;
- s'assurer de la transparence du processus d'élaboration des normes d'audit afin d'accroître leur fiabilité et de faciliter leur acceptation.
- renforcer la crédibilité du public dans la profession comptable et démontrer que le mandat de celle-ci est de servir l'intérêt général ;

Ainsi une grande réforme a été achevée en 2004 et a abouti à la refonte aussi bien des structures de l'IFAC que les normes techniques par l'émission d'un nouvel "HandBook".

7

Du fait de l'intérêt public de la mission de l'auditeur et de l'impact qu'ont connu les scandales financiers, une des clés de réussite de la réforme est son acceptation par le public à travers la participation des régulateurs externes. Pour cela, la réforme a été conçue et mise en place en collaboration avec les grands régulateurs internationaux, citons à titre d'exemple : la Banque Mondiale, la SEC, la Commission Européenne, l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (IOSCO), l'Association Internationale des Superviseurs d'Assurance (IAIS), le Comité de Bâle de Supervision Bancaire, etc... Ces organisations ont eu l'occasion d'approuver les objectifs fixés par l'IFAC ainsi que la nouvelle organisation de la fédération et surtout la création d'un organisme de surveillance du processus de normalisation.

2.1/ La nouvelle organisation de l'IFAC

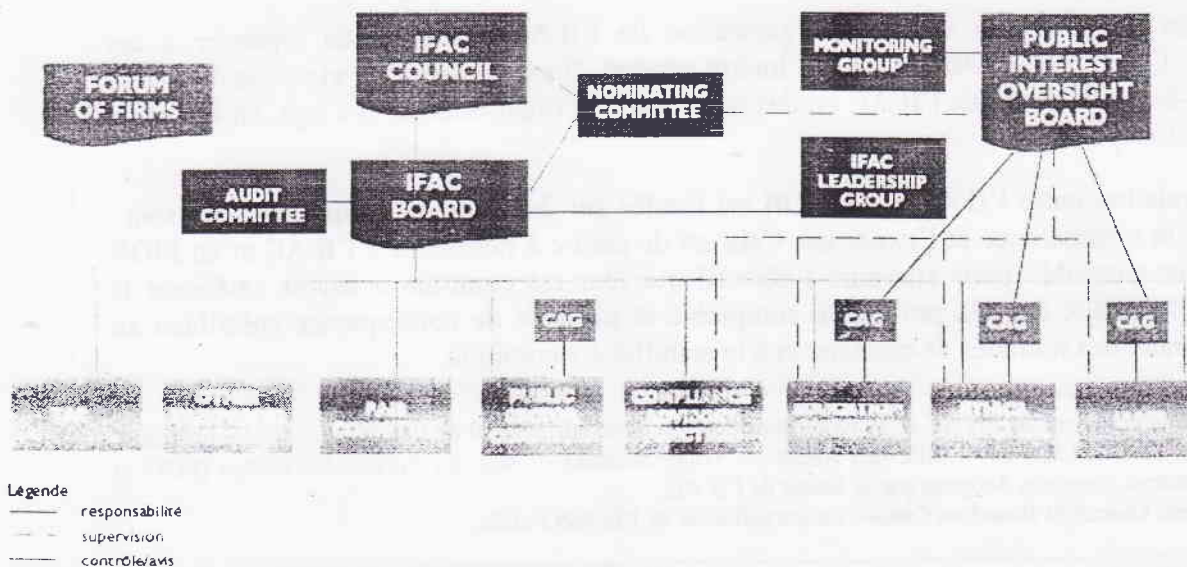
La réforme de l'organisation de l'IFAC visait la mise en place d'un processus de normalisation totalement transparent impliquant le public et les autorités de régulation à l'intérieur d'un cadre de surveillance réglementaire et de supervision permettant de réaliser les objectifs suivants :

- la mise en place d'un système de validation externe des mécanismes de normalisation et de contrôle de conformité ;
- une plus grande transparence dans fonctionnement de l'IFAC et de ses activités de normalisation ;
- l'ouverture de ces activités à une large participation externe ; et
- l'optimisation, par un processus coopératif international, de la contribution des comptables et des auditeurs à l'intégrité du système financier mondial.

Avant la réforme, l'IFAC élaborait et publiait les normes d'audit sans que ces normes ne soient approuvées ou contrôlées par un organisme indépendant. Certes, l'autorégulation a des mérites, en particulier celui de reposer sur l'expérience de professionnels compétents, mais elle implique un arbitrage permanent entre le désir légitime pour une profession d'accroître ses revenus et la nécessité de respecter un certain nombre de règles dictées par l'intérêt public.

La nouvelles structure de l'IFAC se présente alors comme suit :

ORGANISATION DE L'IFAC



Le conseil de l'IFAC assure la responsabilité du gouvernement général de l'IFAC et le Board assure la supervision de la gestion de l'organisation.

Aussi, cette organisation prévoit l'institution de deux nouveaux groupes de travail à savoir le **Developing Nations Task Force** qui doit examiner les besoins spécifiques des pays en développement et le **Small and Medium Practices Task Force** qui étudie de manière transversale les problèmes que rencontrent les professionnels comptables qui exercent dans les petites structures (PME).

L'IFAC Leadership Group¹ (ILG) travaille en liaison avec le Monitoring Group et examine les questions relatives à la régulation de la profession.

- **Le Monitoring Group**

Le Monitoring Group est un organisme composé des régulateurs internationaux et de leurs organisations représentatives. Il tient le PIOB² informé des événements significatifs se rapportant à l'environnement réglementaire et permet, entre autres, le dialogue entre les régulateurs internationaux et la profession comptable au niveau international.

L'institution du Monitoring Group au sein de l'organisation de l'IFAC est justifiée par le fait que l'audit touche aussi bien les sociétés cotées que les sociétés non cotées. Or les vraies difficultés techniques concernent les sociétés cotées qui sont supervisées par des régulateurs. Il apparaît donc légitime que ces régulateurs, qui ont besoin de la profession comptable pour vérifier et attester la qualité de l'information financière, entretiennent avec elle une relation privilégiée. En effet, ce n'est que par la coopération et le dialogue que l'on peut trouver des solutions à long terme pour prévenir et réduire les scandales qui ébranlent la confiance du public dans les systèmes financiers.

Le lien permanent du Monitoring Group avec le Conseil de Surveillance de l'Intérêt Public (PIOB) consiste essentiellement à délivrer des conseils et des avis. Il a en outre un pouvoir de nomination et d'autorité pour mener des revues d'efficacité.

- **Le Public Interest Oversight Board (PIOB)**

L'institution du PIOB est la conséquence des besoins urgents qui se sont faits ressentir dans les milieux de la profession comptable exigeant, ainsi, plus de transparence dans le processus d'élaboration des normes ; la nécessité de mettre en place un mécanisme de validation externe permettant de satisfaire les besoins du public est devenue pressante.

La création du PIOB au sein de l'organisation de l'IFAC a permis de répondre à ces exigences. En effet, le PIOB agit dans l'intérêt général. Il est responsable vis-à-vis du public et non vis-à-vis du Board de l'IFAC ou des membres de l'organisation : il s'agit, en fait, d'un organisme indépendant.

Aussi, la relation entre l'IFAC et le PIOB est fondée sur des principes supérieurs qui sont : l'intégrité, la transparence et l'expertise. Cela est de nature à permettre à l'IFAC et au PIOB de travailler ensemble pour atteindre l'objectif qui leur est commun à savoir améliorer la confiance du public dans la profession comptable et par voie de conséquence contribuer au développement des marchés de capitaux et à la stabilité économique.

¹ Il comprend le président de l'IFAC et son vice-président, le directeur général de l'IFAC et son vice président, les présidents de l'IAASB, du Comité des Auditeurs Transnationaux (TAC), du Forum des Firmes (FOF) et jusqu'à cinq autres membres désignés par le Board de l'IFAC.

² Public Interest Oversight Board ou Conseil de Surveillance de l'Intérêt Public.

Le PIOB approuve les règlements intérieurs des quatre comités ayant en charge respectivement la normalisation en matière d'audit, d'éthique et de formation ainsi que l'élaboration des règles régissant la comptabilité publique. Il approuve également leur constitution et dispose même de la faculté de demander à l'IFAC la démission d'un président de l'un des comités si ce dernier ne respecte pas les conditions préétablies.

Plus généralement, le PIOB doit s'assurer que l'institution fonctionne correctement et que les processus sont respectés. Le PIOB a pour mission d'approuver aussi les attributions (devoirs et étendue de mission, règlement intérieur, procédures opératoires, etc...) des groupes consultatifs (Consultative Advisory Group, CAG) correspondants aux quatre comités normalisateurs. Les membres de ces groupes sont tenus d'apporter leur contribution aux activités techniques de chaque secteur.

• Les comités spécialisés

La réforme a permis de clarifier le processus de normalisation. Désormais, la mission de l'élaboration des normes est confiée à des normalisateurs qui sont des comités de l'IFAC³ et dont l'indépendance est préservée. Ces comités sont l'IAASB, le Comité d'Éthique (Ethics Committee), le Comité d'Éducation (EDCOM) et le Comité du Secteur Public (PSC).

L'**IAASB** ou plus exactement l'International Auditing and Assurance Standards Board a pour objectif de promouvoir des normes de qualité qui soient acceptées et reconnues par les utilisateurs, les professionnels, les pouvoirs publics, les régulateurs et tout autre tiers intéressé par les domaines suivants :

- l'audit des comptes ;
- les autres missions d'assurance sur des informations financières ou non financières ;
- les autres services ; et
- le contrôle de qualité des missions d'audit.

Pour ce faire, l'IAASB porte ses efforts non seulement sur le développement de normes de qualité mais aussi sur la promotion de celles-ci dans le but de leur reconnaissance et de leur adoption par le plus grand nombre de pays possible.

Pour ce qui est du **comité d'éthique**, sa tâche essentielle consiste à élaborer des normes d'éthique et des recommandations qui, du fait de leur légitimité et de leur pertinence, sont destinées à être reconnues et appliquées par les instituts membres de l'IFAC. Pour ce faire, le comité s'efforce de créer et d'alimenter des débats sur toutes les questions d'éthique professionnelle de façon à apporter des réponses appropriées aux attentes de tous ceux, qui dans la communauté du monde des affaires, ont recours aux travaux des professionnels comptables.

En ce qui concerne le **Comité d'Éducation**, son domaine privilégié est l'étude et la normalisation des conditions d'accès à la profession comptable et d'auditeur et du maintien des compétences.

Enfin, le **Comité du secteur Public** a pour objectif d'être reconnu comme le normalisateur comptable international pour les entités du secteur public. Pour réaliser ses ambitions, il s'engage dans des travaux ayant trait aux aspects techniques et à la promotion de son activité normalisatrice.

³ Ces quatre comités normalisateurs (IAASB, Comité d'Éthique, EDCOM et PSC), dont l'activité concerne l'intérêt public, sont dénommés « Public Interest Activity Committees » ou « PIACs »

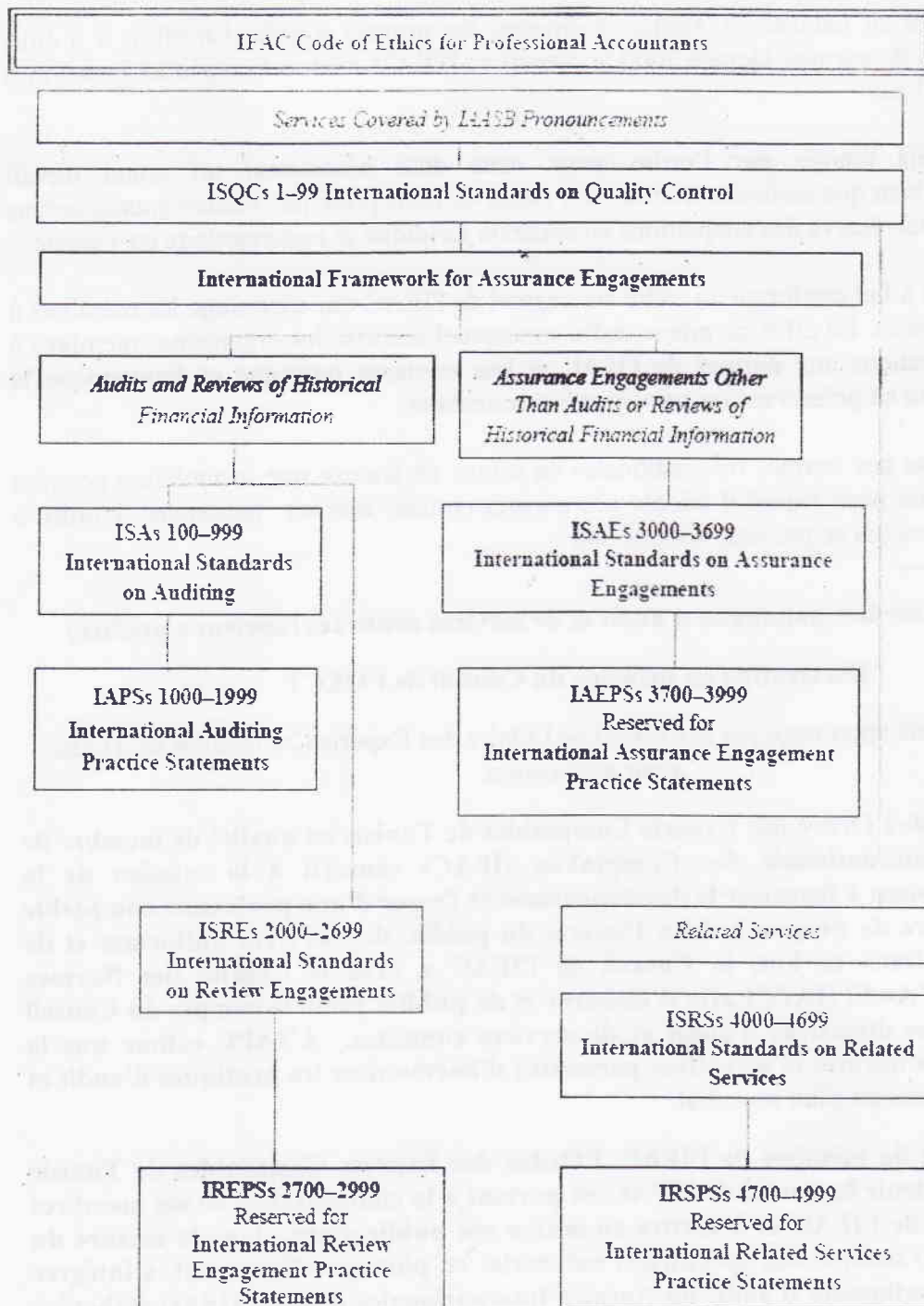
2.2/ La refonte des normes

L'IAASB émet des normes et directives suivantes:

- **ISA : normes** internationales d'audit appliquées pour émettre un avis sur la crédibilité d'informations financières historiques (audit seulement)
- **ISRE : normes** internationales appliquées pour émettre un avis sur la revue d'informations financières historiques (examen limité seulement)
- **ISAE : normes** internationales des missions d'assurance (autres que des informations établies sur la base de coûts historiques);
- **ISRS : normes** internationales de services connexes (compilation, procédures convenues et autres missions ne comportant pas l'émission d'opinions).
- **ISQC : normes** internationales de contrôle qualité ;
- **IAPS : Directives relatives aux missions d'audit pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.**
- **IREPS : Directives** relatives aux missions de revue pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.
- **IRSPS : Directives** relatives aux missions de services connexes pour apporter une aide pratique à la mise en œuvre des normes édictées.

Le schéma suivant présente l'architecture globale des normes et directives émises par l'AASB :

STRUCTURE OF PRONOUNCEMENTS ISSUED BY THE INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD



12

Section 3 : Sources de normalisation à l'échelle nationale

C'est l'OECD qui a habilité en Tunisie à émettre des normes d'audit. En effet, il a émis certaines normes de normes. Depuis 2000 le conseil de l'OECD a adopté en paquet les normes techniques de l'IFAC.

Les normes déjà émises par l'ordre avant cette date nécessitent un grand travail d'harmonisation bien que certaines d'entre elles citent certains principes fondamentaux prévus par l'IFAC et sous réserve des adaptations au contexte juridique et réglementaire en Tunisie.

Ce choix est tout à fait conforme au cadre conceptuel de l'IFAC qui encourage les membres à appliquer ses normes. En effet, ce même cadre conceptuel autorise les organismes membres à opérer des adaptations aux normes de l'IFAC si leur contexte juridique et économique le nécessite mais tout en préservant les principes fondamentaux.

Dans la préface aux normes internationales on trouve en annexe une formulation pouvant être utilisée par un pays lequel il adopte ces normes comme normes nationales. L'ordre a adopté cette annexe qui se présente comme suit :

Préface aux normes nationales d'audit et de services connexes (ancienne préface)

Déclaration de principe du Conseil de l'OECD

Cette préface a été approuvée par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie pour publication.

1. Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie en qualité de membre de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC) souscrit à la mission de la Fédération consistant à favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit en mesure de proposer, dans l'intérêt du public, des services uniformes et de haute qualité. Dans ce but, le Conseil de l'IFAC a créé le Comité des Normes Internationales d'Audit (IAPC) afin d'élaborer et de publier pour le compte du Conseil des normes et des directives d'audit et de services connexes. L'IAPC estime que la publication de ces normes et directives permettra d'harmoniser les pratiques d'audit et de services connexes au plan mondial.

2. En sa qualité de membre de l'IFAC, l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie s'est engagé à soutenir le travail de l'IFAC en portant à la connaissance de ses membres toute publication de l'IFAC et à mettre en œuvre ces publications, dans la mesure du possible, en tenant compte des spécificités nationales et, plus spécifiquement, à intégrer dans ses normes nationales d'audit les Normes Internationales d'Audit (ISAs) élaborées par l'IFAC.

3. L'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a décidé de faire des ISAs la base des normes d'audit et de services connexes approuvées en Tunisie. Le Conseil rédigera un avant-propos explicatif sur le statut de chaque ISA adoptée.

Le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie a décidé d'adopter les Normes Internationales d'Audit à compter de l'année 2000.

4. Si une ISA publiée par l'IFAC contient des procédures qui diffèrent sensiblement de la législation ou des pratiques de la Tunisie, l'avant-propos explicatif à une ISA approuvée expliquera ces différences.

5. Lorsque le Conseil le juge nécessaire, il peut élaborer des normes supplémentaires sur des sujets importants en Tunisie non traités par les ISAs.

6. Les membres de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie sont tenus de respecter les normes d'audit et de services connexes publiées par l'OECT. Toute apparence de manquement à cette obligation peut conduire la chambre de discipline à ouvrir une enquête sur ledit membre.

7. Il est impossible d'établir des normes d'audit et de services connexes qui s'appliqueraient de manière universelle à toutes les situations et à tous les cas auxquels un auditeur peut être confronté. En conséquence, les auditeurs doivent considérer les normes adoptées comme les principes fondamentaux à suivre dans leur travail. Les procédures précises nécessaires pour mettre en œuvre ces normes sont laissées au jugement de chaque professionnel et varient en fonction des circonstances de chaque cas.

CHAPITRE II : LES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'APPROCHE PAR LES RISQUES

Références de travail :

- L'ISA 315 : Compréhension de l'entreprise et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitudes significatives ;
- ISA 320 : Caractère significatif en matière d'audit
- L'ISA 330 : Les procédés mis en œuvre par l'auditeur en réponse à son appréciation des risques ;

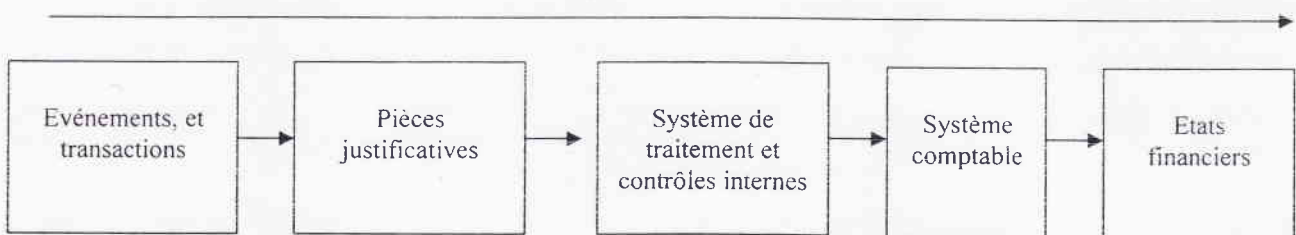
Section 1 : Fondement de l'approche par les risques

1.1/ Le risque de mission (ou d'audit)

Le processus de production de l'information comptable et financière au sein de l'entreprise dicte à l'auditeur une approche d'audit comprenant essentiellement 4 grandes étapes :

- La prise de connaissance générale et la planification.
- L'évaluation du système de contrôle interne.
- La réalisation des tests de validation des comptes.
- Synthèse des conclusions et rédaction de l'opinion

Processus de production de l'information comptable et financière : approche par les risques



L'approche par les risques qui privilégie une méthodologie basée sur l'efficacité et l'efficacité des travaux d'audit basée sur l'estimation du risque d'audit au quel se trouve confronter le professionnel c'est à dire le risque pour que l'auditeur exprime une opinion favorable sur des états financiers contenant des erreurs significatives.

Le risque d'audit a été défini comme étant le risque qu'un auditeur exprime une opinion non appropriée sur une information comportant des inexactitudes significatives.

Pour exposer d'une manière méthodologique l'approche d'audit par les risques il convient donc de répondre à la question suivante : quelles sont les situations qui présentent ou qui favorisent l'existence de risques que l'auditeur n'exprime pas une opinion non appropriée sur

Nr

une information comportant des inexactitudes significatives ? Ces situations se présentent comme suit :

- l'environnement de l'entreprise est "propice" à l'existence et à la création d'erreurs dans les données comptables et financière. Il s'agit aussi bien de l'environnement interne qu'externe de l'entreprise : c'est l'expression du **risque inhérent** qui est afférent à l'entreprise; et
- le système de contrôle interne et le système comptable ne permettent pas **d'empêcher ou de détecter** les erreurs ou omissions : c'est le **risque de contrôle (ou de non contrôle)** qui est afférent à l'entreprise; et
- l'auditeur met une approche qui ne permet pas de détecter ces erreurs ou que, bien qu'elle les détecte, son interprétation et son jugement de ces erreurs ne sont pas **appropriés aux situation rencontrées** : c'est le **risque de détection (ou de non détection)** qui lui est afférent à l'auditeur.

Le risque d'audit peut donc être défini comme étant une association entre les risques afférents à l'entreprise et celui afférent à l'auditeur. L'auditeur doit planifier et réaliser la mission de manière à ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et compatible avec l'objectif d'une certification.

Le cadre conceptuel des normes internationales d'audit définit le risque de mission (ou le risque d'audit) par ses composantes qui sont comme suit:

1. Le risque que l'information rapportée contient des **erreurs significatives**, qui a son tour se compose du :
 - (i) Risque inhérent : la susceptibilité de l'information à contenir des erreurs significatives, en supposant qu'il n'y a aucun contrôle y relatif; et
 - (ii) Risque de contrôle : le risque qu'une erreur significative se produise et ne sera pas empêchée, ou détecté et corrigé, sur une base opportune par des contrôles internes. Lorsqu'un contrôle est pertinent et approprié pour des informations, un certain risque de contrôle existera toujours en raison des limitations inhérentes à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ; et
2. Le risque de détection : le risque que le professionnel ne détectera pas une erreur significative existante.

Le risque de mission peut donc être formulé comme suit : $RA = (RI * RNC) * RND$

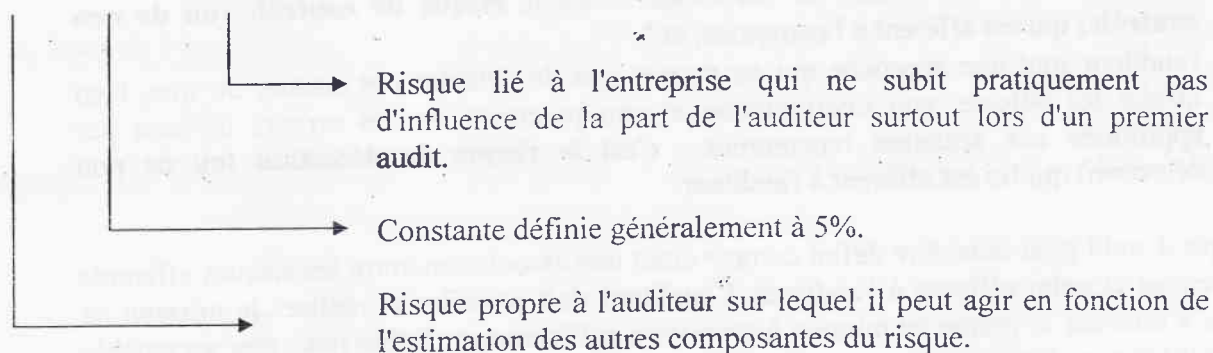
Le risque de mission est fonction du risque d'inexactitudes importantes dans les états financiers (ou, plus simplement, «risque d'inexactitudes importantes» c'est-à-dire le risque que les états financiers contiennent des inexactitudes importantes avant l'audit) et du risque que l'auditeur ne détecte pas ces inexactitudes («risque de non-détection»). **Le facteur $(RI * RNC)$ est désigné par risque d'inexactitudes significatives.**

L'auditeur se préoccupe des inexactitudes importantes, et il n'est pas tenu de détecter les inexactitudes qui ne sont pas importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Il se demande si les inexactitudes non corrigées qu'il a relevées sont, tant isolément que collectivement, importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.

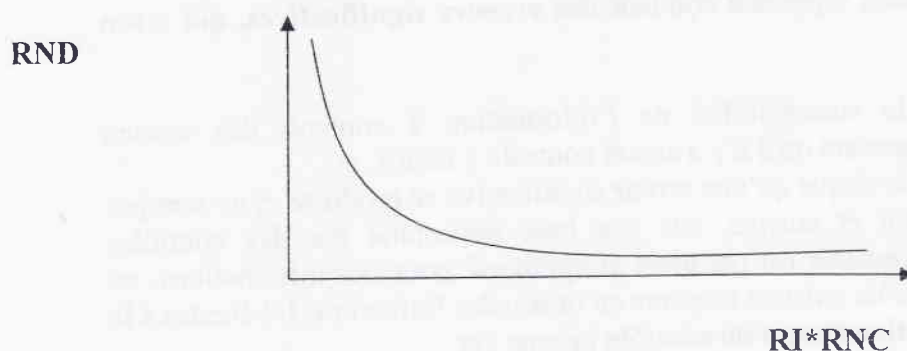
Etant donné que le niveau de risque de mission est défini par les normes professionnelles d'une manière chiffrée (il est généralement à un niveau inférieur ou égal à 5% et donc sous forme de constante), cette relation entre les différentes composantes du risque nous permet de formuler l'équation suivante : $RND = RA / (RI * RNC)$.

L'équation précédente peut donc être définie comme suit :

$$RND = RA / (RI * RNC).$$



Il existe donc une relation inversement proportionnelle entre le risque de non détection et les composantes du risque liées à l'entreprise auditée pouvant être exprimée sous forme d'une hyperbole : $Y = a/X$



1.2/ Les assertions d'audit

Pour concevoir des procédés d'audit lui permettant de déterminer s'il existe ou non des inexactitudes qui sont importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur prend en compte le risque d'inexactitudes importantes à deux niveaux :

- a) au niveau des états financiers dans leur globalité;
- b) au niveau des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies, ainsi que des assertions y afférentes.

Selon la nouvelle ISA 500 (révisée), l'auditeur devrait employer des assertions pour des classes de transactions, de compte et pour la présentation et la divulgation des informations avec un détail suffisant pour former une base pour l'évaluation des risques de survenance d'erreurs significatives et la conception et l'exécution des procédures d'audit.

Handwritten signature

L'auditeur emploie des assertions pour évaluer les risques en considérant les différents types de d'erreurs significatives qui peuvent se produire, et en utilisant de ce fait les procédures d'audit qui sont sensibles aux risques évalués.

Les assertions employées par l'auditeur entrent dans les catégories suivantes :

(a) Assertions au sujet des catégories des transactions et d'événements pour la période audité:

- (i) Rattachement : les transactions et événements qui ont été enregistrés se sont produits et concerne l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : les transactions et les événements qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iii) Exactitude : les montants et d'autres données concernant des transactions et des événements enregistrés ont été enregistrés convenablement.
- (iv) Séparation : les transactions et événements ont été enregistrés dans le période comptable y afférente correctement.
- (v) Classification : les transactions et événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

(b) Les assertions au sujet des comptes en fin de période :

- (i) Existence : les actifs, passifs et les capitaux propres existent.
- (ii) Droits et obligations : l'entreprise est propriétaire ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs sont les engagements de l'entreprise.
- (iii) Exhaustivité : tous les actif, passif et capitaux propres qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iv) Evaluation et allocation : les actifs, passifs, et les capitaux propres sont inclus dans les états financiers avec les montants appropriés et tous les ajustements résultants d'évaluation ou d'allocation sont convenablement enregistrés.

(c) Assertions au sujet de présentation et de divulgation d'informations :

- (i) Rattachement et droites et obligations : les événements révélés, les transactions, et les autres éléments se sont produits et concernent l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : toutes les divulgations d'informations qui devraient avoir été incluses dans les états financiers ont été incluses.
- (iii) Classification et compréhension : l'information financière est convenablement présentée et décrite et des divulgations d'informations sont clairement exprimées.
- (iv) Exactitude et évaluation : les informations financières et autres informations sont justement divulguées et leurs montants sont appropriés.

2.1/ Le Risque inhérent

2.1.1. Définition et facteurs de risques inhérents

Comme précisé ci-haut, le cadre conceptuel définit le risque inhérent comme la susceptibilité de l'information à contenir des erreurs significatives, en supposant qu'il n'y a aucun contrôle y relatif.

Le risque inhérent est la possibilité qu'une assertion comporte une inexactitude qui pourrait être importante, soit isolément ou cumulée avec d'autres inexactitudes, dans l'hypothèse où il n'y aurait pas de contrôles connexes.

Ce risque est plus élevé pour certaines assertions, ainsi que pour les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations fournies auxquels elles se rapportent, que pour d'autres. Ainsi, les calculs complexes sont plus susceptibles de comporter des inexactitudes que les calculs simples. Les comptes constitués de montants obtenus au moyen d'estimations comptables et pouvant être marqués par une incertitude de mesure significative présentent des risques plus élevés que les comptes constitués de données factuelles de nature relativement courante.

Des facteurs externes à l'origine de risques d'entreprise peuvent aussi influencer sur le risque inhérent. Par exemple, les progrès technologiques peuvent rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Outre les facteurs qui peuvent être propres à une assertion particulière, des facteurs caractérisant l'entreprise et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies peuvent influencer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples de tels facteurs.

On peut donc opérer la classification suivante des facteurs de risques inhérents :

- **Les facteurs de risque inhérent au niveau des états financiers** : incluant notamment la structure du capital, l'intégrité de la direction et l'inexpérience des dirigeants, les pressions inhabituelles exercées sur les dirigeants, la nature de l'activité de l'entreprise, les facteurs influençant le secteur dans lequel opère l'entreprise, l'existence de parties liées.
- **Facteurs de risque inhérent au niveau des soldes de comptes** qui se rapportent aux catégories de transactions, à l'importance des comptes basés sur les estimations, à la complexité des opérations, au degré de jugement intervenant dans la détermination des soldes, à la vulnérabilité des actifs faciles à détourner et à l'enregistrement des opérations inhabituelles ou complexes. L'évaluation des facteurs de risques inhérents au niveau des comptes prend en considération des facteurs comme :
 - la nature des éléments comptabilisés: certains éléments d'actif sont particulièrement, susceptibles d'engendrer des dispositions (caisse) tel est le cas des stocks de marchandises destinés aux grandes public.

- la complexité des opinions comptables : c'est un facteur très important tel est le cas de la valorisation d'articles de stock résultant d'une catégorie qui peut générer des erreurs (exemple les encours).
- les estimations comptables: divers postes des états financiers sont alimentés à partir d'estimations arrêtées par la direction de l'exercice, telles les provisions pour créance douteuse, les introductions sur stocks, les productions par risques et charges.
- la fréquence des éléments comptabilisés : il arrive que l'activité économique de la société comprenant des périodes intenses engendrant des opérations comptables multiples risquant de faire des pressions sur le système de traitement.
- Les événements exceptionnels que le personnel de l'exercice n'est pas habitué à le traiter.

2.1.2. Evaluation du risque inhérent

En règle générale, les normes décrivent l'appréciation des risques comme étant une appréciation conjuguée du risque inhérent et du risque de non-contrôle. Cependant, l'auditeur peut procéder à des appréciations conjuguées ou distinctes. L'auditeur doit s'appuyer sur sa compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris son contrôle interne, lorsqu'il procède à une appréciation des risques à quelque niveau que ce soit.

Ce risque est estimé essentiellement lors de la phase de prise de connaissance de l'entreprise, mais son évaluation est mise à jour en cours de mission lorsque de nouvelles données et informations sont disponibles.

2.2. Le risque lié au contrôle

Le cadre conceptuel définit le risque de contrôle comme étant le risque qu'une erreur significative se produise et **ne sera pas empêchée**, ou **détecté** et corrigé, sur une base opportune par des contrôles internes. Lorsqu'un contrôle est **pertinent et approprié** pour des informations, un certain risque de contrôle existera toujours en raison des limitations inhérentes à la conception et au fonctionnement du contrôle interne ; et

Il ressort de cette définition qu'il existe deux types de contrôles internes à savoir les contrôles de prévention et les contrôles de détection.

2.2.1. Les contrôles de prévention

Le contrôle de prévention est un contrôle instauré par l'entreprise pour prévenir ou encore empêcher la survenance d'erreurs, anomalies ou irrégularités. C'est un contrôle à priori et fonctionne généralement au moment de l'exécution des opérations.

Ces contrôles sont ceux qui sont mis en œuvre avant ou en cours d'exécuter une opération, d'un ensemble d'opérations, d'une tâche ou d'un traitement donné.

Ils sécurisent instantanément les traitements de données, qu'ils soient des créations de données nouvelles, des modifications ou des suppressions de données existantes.

On y classera exemple les contrôles suivants :

- restriction d'accès au système d'information et au système comptable en général ;
- restriction d'accès à un sous-système ou une application ;
- restriction d'accès à l'intérieur d'une application ;
- **restriction d'accès à certains comptes de comptabilité;**
- restriction d'accès à l'édition de certains états.

Les contrôles de prévention sont généralement automatisés du fait de leur caractère systématique et de leur fréquence permanente.

2.2.2. Les contrôles de détection

Un contrôle de détection est un contrôle instauré par l'entreprise pour détecter les erreurs, anomalies ou irrégularités qui se sont produites malgré l'existence au non des contrôles de prévention.

Les contrôles de détection sont généralement des contrôles à posteriori qui sont ceux mis en œuvre après l'exécution d'une opération, d'un ensemble d'opérations, d'une tâche ou d'un traitement donné.

Ils sécurisent les entrées de données, qu'elles soient des créations de données nouvelles, des modifications ou des suppressions de données existantes effectuées selon des périodicités prédéfinies. Ils sécurisent aussi les sorties de données, selon des moyens de contrôles de cohérence croisés de totaux ou d'index de fichiers.

On y classera par exemple les contrôles suivants:

- édition des journaux de saisie journalière
- liste des comptes comptables en erreur de solde
- L'équilibrage automatique de la balance comptable
- Sauvegardes informatiques périodiques
- Les rapprochements bancaires

Peu importe que le risque inhérent soit élevé, si le système de contrôle interne a été bien conçu ceci aura pour effet de réduire considérablement le risque d'erreurs. Ce risque existe lorsque à l'origine il s'agit d'une déficience de conception c'est à dire que le système n'a pas été suffisamment analysé au départ pour prévoir tous les contrôle ou encore les contrôles adéquats, mais cela peut aussi résulter d'une mauvaise application des contrôles internes qui ont été initialement bien conçus.

Globalement l'évaluation de ce risque passe par les étapes suivantes :

- Compréhension et analyse des procédures ; cette étape est réalisée compte tenu des assertions d'audit, sous-jacentes à l'établissement des états financiers. Elle vise, la description des caractéristiques principales des principaux cycles de l'exercice.
- Appréciation du contrôle : au cours de cette étape d'auditeur cherche à dégager les forces et les faiblesses théoriques du système, puis s'assurer de l'application des points forts dans le cas où il entend s'appuyer sur ces contrôles. Les faiblesses de conception

ne feront plus l'objet de travaux supplémentaires mais leurs incidences sur l'audit des comptes seront prises en considération. Pour les points forts de conception l'auditeur va confirmer leur compréhension par des tests de permanence, puis il va s'assurer de leur correcte application.

En théorie l'auditeur n'est pas systématiquement tenu de tester le système de contrôle interne et il peut ainsi adopter une approche corroborative s'appuyant essentiellement sur les tests de validité des comptes.

2.2. 3: Notion de contrôle pertinent et approprié

Les contrôles pertinents pour l'audit (ou encore les contrôles pertinents) sont les contrôles mis **en place par la direction dans l'objectif d'établir, à l'intention des tiers, des états financiers qui donnent une image fidèle dans tous leurs aspects significatifs** et ce, conformément à un référentiel comptable reconnu.

L'auditeur doit identifier les contrôles significatifs et les évaluer pour pouvoir apprécier le système de contrôle interne dans sa globalité. L'auditeur n'est donc pas tenu d'étudier exhaustivement les contrôles internes de l'entreprise car certains de ces contrôles peuvent ne pas être liés aux objectifs de l'audit. A titre d'exemple, les contrôles mis en place dans les unités de production afin de prévenir la surconsommation de matière première ne sont pas, en général, pertinents pour l'audit des états financiers. Cependant, on reconnaît que certains contrôles peuvent s'avérer pertinents alors qu'ils sont liés à des objectifs qui ne sont pas nécessairement significatifs pour l'audit financier. Par exemple, les contrôles visant les données non financières que l'auditeur utilise dans l'application de procédés analytiques, telles que les statistiques sur la production, ou les contrôles conçus pour la détection des cas de non-conformité aux lois et aux règlements qui peuvent avoir une incidence directe et importante sur les états financiers, notamment les contrôles sur le respect des lois et règlements fiscaux qui servent à déterminer la provision pour impôts, peuvent être pertinents pour l'audit.

La difficulté réside, en fait, dans l'identification des contrôles pertinents par l'auditeur. L'auditeur doit se fonder essentiellement sur son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, pris individuellement ou en association avec d'autres contrôles, est pertinent.

Dans l'exercice de ce jugement, l'auditeur tient compte des circonstances, de la composante pertinente et de facteurs tels que les suivants :

- a) son jugement quant à l'importance relative;
- b) la taille de l'entreprise;
- c) la nature des activités de l'entreprise, y compris sa structure organisationnelle et son mode de propriété;
- d) la diversité et la complexité des activités de l'entreprise;
- e) les exigences légales et réglementaires applicables;
- f) la nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entreprise, y compris le recours à des organismes de services.

L'expérience acquise antérieurement auprès de l'entreprise ainsi que les informations obtenues en cherchant à acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, et tout au long de la mission, aident l'auditeur à identifier les contrôles pertinents pour l'audit.

2.3/ Le risque de non détection

Le cadre conceptuel des normes internationales d'audit définit le risque de non détection comme étant le risque que le professionnel ne détectera pas une erreur significative existante. C'est donc le risque que l'auditeur ne détecte pas une inexactitude qui est présente dans une assertion et qui pourrait être importante, soit isolément ou cumulée avec d'autres inexactitudes.

Le risque de non détection est fonction de l'efficacité des procédés d'audit et de leur mise en oeuvre par l'auditeur. Il est impossible de l'éliminer complètement, du fait que l'auditeur ne vérifie pas dans son intégralité une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, et en raison d'autres facteurs.

L'auditeur peut limiter ce risque en adoptant un certain nombre de précaution se rapportant essentiellement à la planification de la mission. Ce risque peut avoir plusieurs causes dont les principales sont les suivantes :

2.3.1. Les causes propres à l'auditeur

Elles concernent :

- L'inefficacité des procédures de contrôle : l'auditeur peut appliquer des procédures qui ne soient pas en adéquation et non appropriés pour détecter certaines erreurs.
- Mauvaise interprétation des résultats de l'audit.
- L'évaluation incorrecte du système comptable ou du système de contrôle interne.
- La mauvaise organisation de la mission tel qu'une équipe d'audit mal constituée ou des interventions mal positionnées dans le temps ou l'absence de supervision ou de contrôle de qualité des travaux.

2.3.2. Les causes imputables aux tiers

Elles comportent l'incertitude de l'information comptable par elle-même. Celle-ci peut en effet être faussée par des réponses inexactes de tiers circularisés ou dépendre d'événements futurs mal maîtrisés.

2.3.3. Les causes liées aux domaines non clôturés

Lors de la planification de la mission, l'auditeur va définir l'étendue de ses travaux et décider d'alléger ses contrôles sur un compte ou une catégorie de comptes et d'accroître des vérifications sur d'autres comptes ou catégories de comptes. Cette répartition, aussi perfectionnés soit-elles, laisse certains comptes peux contrôles voir non contrôlés.

2.3.4. Evaluation du risque de non détection

En fonction de son évaluation des composantes de risques d'inexactitudes significatives, l'auditeur détermine son risque de non détection et donc son approche d'audit.

Bien que les composantes du risque de mission (risque inhérent, risque de non-contrôle et risque de non-détection) puissent varier d'une assertion à l'autre, le risque de mission qui est rattaché à chacune des assertions dans les divers soldes de comptes et catégories d'opérations ne doit pas dépasser le niveau de risque qui est acceptable pour les états financiers pris dans leur ensemble. La façon dont l'auditeur détermine ces risques et la combine est affaire de jugement professionnel et dépend de sa stratégie d'audit.

Section 3 : le seuil de signification

3.1. Nécessité de fixer un seuil de signification

Selon l'ISA 320 "On considère que des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile".

Il est donc impératif à l'auditeur de fixer un seuil à partir duquel il juge l'importance des erreurs et irrégularités relevées et leur impact sur les états financiers.

L'auditeur est tenu de déterminer l'importance relative ou le seuil de signification par rapport à sa perception de ce qui est susceptible d'influencer ou de modifier les décisions d'une personne s'appuyant sur les états financiers et ayant une connaissance raisonnable du monde des affaires et de l'économie. Toute décision quant à l'importance relative est donc affaire de jugement professionnel.

3.1.1. Utilité du seuil de signification pour les utilisateurs des états financiers

Pour les utilisateurs des états financiers le seuil de signification permet tout d'abord d'élaborer des normes comptables sur l'information comptable et financière en effectuant des simulations auprès de ceux-ci sur l'information devant être incluse dans les états financiers et détermine donc les informations dont l'omission risquerait d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers.

Ensuite le seuil de signification va permettre aux utilisateurs des états financiers de manipuler en toute confiance l'information financière ainsi que l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur.

3.1.2. Utilité du seuil de signification pour l'auditeur

L'auditeur tient compte du seuil de signification tout au long de la mission, mais en particulier aux étapes de la planification et de l'évaluation.

Lors de la planification de la mission : l'étude et l'évaluation du seuil de signification conjointement avec l'étude et l'évaluation du risque d'audit fournissent des éléments importants pour la planification des travaux d'audit. Ainsi le seuil de signification délimite le champ d'intervention de l'auditeur dans le sens qui lui permet d'identifier les éléments significatifs à couvrir et il permet ainsi d'exclure certains éléments jugés non significatifs.

A la fin de la mission : il permet l'évaluation des constatations de l'auditeur et la formulation de son opinion. Le seuil de signification va permettre à l'auditeur d'apprécier l'effet des anomalies détectées sur les Etats financiers et par conséquent son opinion sur ceux-ci.

Il existe deux seuils de signification, l'un au niveau des états financiers dans leur globalité qu'on appelle le seuil de signification global et l'autre au niveau des comptes qu'on appelle l'erreur tolérable.

3.2/ Détermination du seuil de signification global

La question de savoir s'il convient de prévoir des critères quantitatifs pour aider les auditeurs à déterminer le seuil de signification est matière à controverse. Les partisans d'une telle thèse sont d'avis que ces critères quantitatifs peuvent contribuer à uniformiser les jugements en matière de seuil de signification, à réduire le nombre de jugements erronés, à mieux faire comprendre les limites du processus 'audit et à fournir une base de référence utile lors des discussions sur l'importance relative avec les clients.

Ceux qui s'opposent font valoir que ces mêmes critères peuvent donner l'impression que la détermination de l'importance relative est un processus mécanique et, par conséquent, de minimiser le rôle du jugement professionnel et les aspects qualitatifs du seuil de signification, et, enfin, qu'elles peuvent faire l'objet d'interprétations ou d'applications erronées.

L'examen des avantages et inconvénients de chacune des deux thèses révèle que les avantages que présente l'inclusion de certains critères quantitatifs en les associant à d'autres critères qualitatifs constitue une bonne démarche suivie par les principaux organismes de normalisation de part le monde.

La plus part des ces organismes précisent que la fixation de tels critères quantitatifs ne doit en aucun cas se substituer au jugement professionnel que le l'auditeur est appelé à exercer dans son appréciation du seuil de signification mais doivent servir uniquement à faciliter l'exercice de ce jugement. Ces critères sont présentés sous la forme de fourchettes de pourcentages, appliquées à une base de référence donnée. Toutefois, l'applicabilité des fourchettes de pourcentages suggérées doit toujours être évaluée dans le contexte de chaque mission de vérification.

3.2.1. Bases de détermination du seuil de signification global

La fixation de ce seuil fait intervenir plusieurs critères quantitatifs et qualitatifs qui sont soumis au jugement de l'auditeur. Dans plusieurs pays le seuil de signification global est fixé par des normes nationales sous formes de taux à appliquer à certaines rubriques, comptes et événements.

3.2.1.1. Les critères quantitatifs

Les bases qui sont couramment prises comme référence sont : les capitaux propres ou la situation nette, le résultat, le total actif et le chiffre d'affaires.

a. Le résultat

Le résultat est retenu comme base de 1^{er} niveau pour la détermination du seuil de signification par les comptes de résultat.

A l'échelle internationale le seuil de signification se situe dans une fourchette comprise entre 5 % et 10 % du bénéfice avant impôts. Alors que la norme 14 de l'OECT retient un taux de 10%.

Les éléments qui, seuls ou combinés avec d'autres, entraînent une modification du bénéfice avant impôts inférieure à 5 % pourraient être considérés comme négligeables,

alors que ceux qui entraînent une modification supérieure à 10 % seraient considérés comme importants.

Pour déterminer le "bénéfice" aux fins de l'appréciation du seuil de signification, il est souvent nécessaire de procéder à des ajustements afin d'éliminer les éléments inhabituels (par exemple les opérations inhabituelles avec les sociétés apparentées) et les éléments extraordinaires (gains et pertes extraordinaires).

L'application de ces principes en Tunisie revient à retenir le résultat d'exploitation ou le **résultat des activités ordinaires avant impôt** comme base pour la détermination du seuil de signification. En effet, les éléments ordinaires et les éléments extraordinaires peuvent fausser la base de calcul notamment lorsqu'ils ne sont pas récurrents.

Par exemple, la norme 14 de l'OECT retient, lorsque le résultat net n'est pas récurrent, la base du résultat net théorique qui est égale au produit entre les capitaux propres et le taux d'intérêt du marché (le taux de placement des obligations à taux fixe).

Par contre, l'ICCA (Institut Canadien des Comptables Agréés) préconise, lorsque le bénéfice avant impôts ajusté ne constitue pas une base de référence convenable pour l'appréciation du seuil de signification, par exemple lorsque le bénéfice avant impôts fluctue considérablement d'exercice en exercice pour un chiffre d'affaires constant ou que l'entreprise se trouve dans une situation de perte, une base de référence qui est souvent le bénéfice avant impôts "normalisé". On peut procéder à cette normalisation en se référant, par exemple, aux moyennes du secteur d'activité et aux budgets financiers, ou en prenant une moyenne pondérée du bénéfice avant impôts sur un certain nombre d'exercices. Du fait que le seuil de signification est apprécié par rapport aux attentes des utilisateurs des états financiers, il faut, lorsqu'on adopte cette approche, prendre soin de s'assurer que tout montant «normalisé» soit raisonnable par rapport à leurs attentes probables.

Lorsque le bénéfice n'est pas considéré comme base de référence appropriée, notamment lorsque le ratio du bénéfice avant impôts, par rapport au chiffre d'affaires total ou à l'actif, est faible au point de constituer une base de référence irréaliste pour apprécier le seuil de signification (par exemple, dans le cas des banques, des établissements de crédit et des autres entités analogues), le seuil de signification peut être exprimé sous la forme d'une fourchette de pourcentages appliquée à une autre base de référence, comme l'actif, les capitaux propres, les produits ou la marge bénéficiaire

b. Les capitaux propres ou situation nette comptable

Il est à remarquer sur ce point que les deux notions de situation nettes et de capitaux propres ne sont pas complètement indépendantes puisque la situation nette n'est autre que la différence entre les capitaux propres et l'actif fictif.

La norme 14 retient un taux de 10%. Le critère des capitaux propres ou de la situation nette est préférée par la norme au critère total actif au bilan. Au niveau international les taux retenus sont de 0.5 % à 5 % des capitaux propres.

c. Autres critères quantitatifs

Il s'agit des critères comme :

- Total bilan : entre 0.5% et 1%.
- Chiffre d'affaires : entre 0.5% et 1%.
- Total actif courant : entre 0.5% et 1%.
- Total passif courant : entre 0.5% et 1%.

d. Seuil de signification obtenu à partir de plusieurs bases

A l'échelle internationale, une telle combinaison a été prévue par exemple par l'ICCA, qui prévoit le recours à une méthode mixte dans laquelle on combine, avec une pondération appropriée les critères ci-dessus examinés.

Les critères retenus par l'ICCA sont le total actifs, les produits, les capitaux propres et la marge bénéficiaire (bilan et compte de résultat).

3.2.1.2. Les critères qualitatifs entrant dans la détermination du seuil de signification

Etant donné qu'un utilisateur raisonnable n'attribue pas le même degré d'importance aux différentes rubriques des états financiers ainsi qu'aux différentes catégories d'erreurs, l'auditeur doit apprécier le seuil de signification selon des critères quantitatifs et des critères qualitatifs. En effet, certaines inexactitudes peuvent se révéler plus importantes que d'autres tout en ayant le même montant. Ainsi les inexactitudes intentionnelles sont considérées plus importantes que celles commises par erreur ou encore des déclarations volontairement faussées par la direction générale dans le but de fausser les états financiers.

Les critères quantitatifs entrent en considération en première étape lors de la détermination du seuil de signification global préliminaire en phase de planification. Le seuil ainsi dégagé à partir des critères quantitatifs est ensuite ajusté en fonction des critères qualitatifs qui sont l'estimation des risques inhérents et de non contrôle ainsi que des éléments liés à l'existence de fraudes. Ils ont donc une influence sur le montant du seuil de signification, en partant de la relation inversement proportionnelle entre le risque d'audit et le seuil de signification.

Les critères quantitatifs entrent également en considération en deuxième étape lors de l'évaluation des erreurs détectées et de leur impact sur les états financiers et l'opinion de l'auditeur. Ainsi, il est peu envisageable de changer le seuil de signification, quoi que non exclu, mais ces critères vont intervenir pour qualifier les erreurs. Des critères quantitatifs comme des opérations avec les dirigeants ou les entreprises liées ou des erreurs intentionnelles vont plutôt influencer sur la qualification des erreurs trouvées plutôt que le seuil de signification lui-même.

Certaines caractéristiques qualitatives peuvent nous amener à conclure qu'un élément est significatif tel est le cas :

- les transactions avec des parties liées ou les dirigeants
- les transactions qui remettent en cause l'intégrité des dirigeants
- Les exigences réglementaires en matière d'information.
- Evénements particuliers ou inhabituels concernant des opérations normales.

Ainsi, un élément est parfois non significatif en lui-même, mais peut le devenir par ses implications sur d'autres éléments qui, eux, le sont.

Les critères qualitatifs peuvent être classés en critères liés à l'entreprise auditée et des critères liés aux états financiers.

a- Critères qualitatifs liés à l'entreprise auditée

- Le secteur d'activité : d'une manière générale deux entreprises appartenant à deux secteurs d'activités différents présentent des risques inhérents différents et il en découle que l'auditeur agit différemment par rapport au choix de la base de calcul du seuil de signification.
- Le comportement de la direction de l'entreprise : l'auditeur doit prendre en considération les composantes des états financiers qui entrent dans le jugement des performances des dirigeants ou encore les composantes des états financiers pour lesquelles les dirigeants ont une attention particulière et qu'elles sont les composantes les plus contrôlées par la direction.
- Le système d'information de l'entreprise : l'auditeur prendra en considération les politiques et choix comptables de l'entreprise appliqués aux composantes des états financiers choisies comme base de calcul du seuil de signification. Si une entreprise choisit la méthode autorisée et non de référence pour la comptabilisation des stocks ceci aura pour conséquence de baisser le seuil de signification. Ainsi on peut penser qu'un auditeur choisit une composante des états financiers comme base de référence pour le calcul du seuil de signification parce qu'il croit que cette composante souffre d'une mauvaise application de la loi ou d'un principe comptable.

b- Critères relatifs aux Etats financiers

- Incidence des pratiques comptables

Lors de l'élaboration des états financiers, les dirigeants de l'entreprise auront à choisir quelles méthodes ou pratiques à suivre pour leur préparation des états financiers. Certaines pratiques comptables peuvent influencer l'auditeur dans le choix de la base de détermination du seuil de signification. Cette relation entre la base de détermination et les méthodes comptables peut être illustrée comme suit :

Choix de la politique comptable concernant	Base éventuelle influencée par le choix des méthodes comptables				
	Σ Actif	Bénéfice Net	Bénéfice Brut	Chiffre d'affaires	Capitaux propres
Actif	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Passif	Non	Oui	Oui	Non	Oui
Produits	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Charges	Non	Oui	Oui	Non	Oui

Les bases qui les plus influencées par les méthodes comptables appliquées sont les capitaux propres et les bénéfices d'où lors du choix d'un de ces deux critères il vaut mieux faire un ajustement du seuil de signification pour tenir compte de la méthode comptable choisie.

Par contre, le total actif et le chiffre d'affaires sont peu influençable par le choix des méthodes comptables.

- Incidence de la structure financière de l'exercice

Deux entreprises exerçant dans le même secteur d'activité et ayant les mêmes performances d'exploitation mais ayant deux structures financières différentes, influencent différemment le choix de l'auditeur concernant les bases de détermination du seuil de signification.

Exemple : deux entreprises ayant la structure de leurs bilans comme suit :

Entreprise	A	B
Total Actif	1000	1000
Passif à C T	400	400
Capital	500	250
Réserves	100	100
DL M.T	-	250
CA	1200	1200
Résultat net	125	100

Le seuil de signification selon plusieurs critères quantitatifs se présente comme suit:

	A	B
5% de résultat	6,25	5
0.5% Capitaux	3,625	2,25
0.5% CA	6	6
1% Actif	10	10

Le résultat net et les capitaux propres sont les bases les plus influençables par la structure financière de l'entreprise, si l'on suppose que les deux auditeurs des deux entreprises A et B ont choisi le bénéfice net comme base de détermination du seuil de signification.

Nous remarquons que l'entreprise "A" a une marge d'erreur plus importante que l'entreprise B dans laquelle l'auditeur devra conduire plus de travaux. Cette amplification des travaux chez l'entreprise B ne pourrait être facilement expliquée si les deux entreprises présentent les mêmes risques.

3.2.2. Moment de détermination du seuil de signification global

Selon l'ISA 320 " lors de l'élaboration du plan d'audit, l'auditeur définit un seuil de signification acceptable lui permettant de détecter les anomalies significatives"" Lors de la planification de l'audit, l'auditeur tient compte des éléments qui risquent d'engendrer des anomalies significatives dans les états financiers. L'évaluation du caractère significatif concernant des soldes de comptes et des catégories de transactions spécifiques l'aide notamment à définir les éléments à contrôler et à décider de recourir ou non à des procédures d'échantillonnage et analytiques. L'auditeur peut ainsi sélectionner différentes procédures d'audit qui, associées entre elles, sont susceptibles de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas".

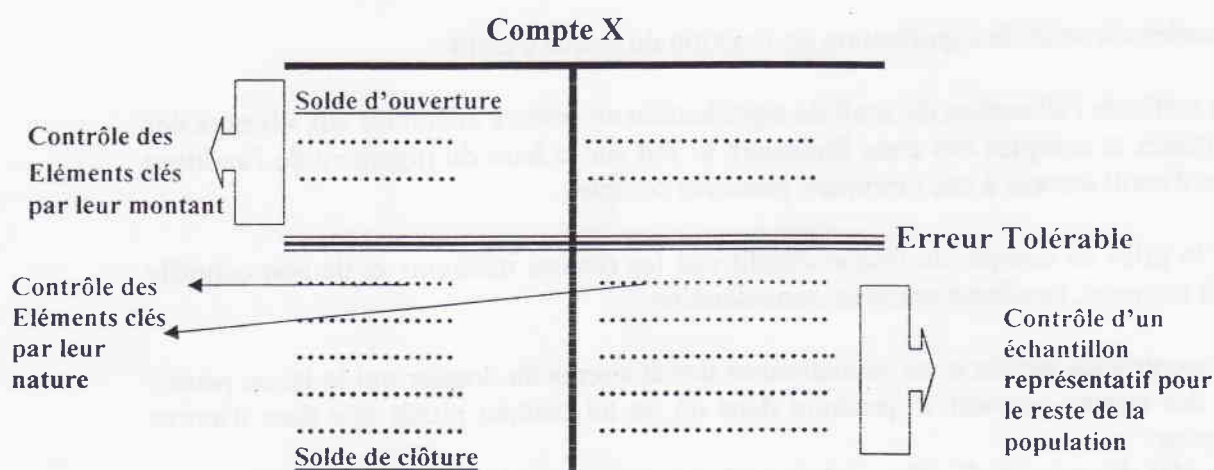
Il en découle que le seuil de signification sert à l'auditeur pour identifier et déterminer les domaines significatifs devant faire l'objet d'un contrôle : **il s'agit du seuil de signification global préliminaire.**

Pendant la conduite de la mission, il se peut que soient portés à l'attention de l'auditeur certains renseignements, provenant des procédés d'audit mis en oeuvre ou d'autres sources, qui diffèrent sensiblement des renseignements sur lesquels a été fondé le plan de mission. De tels renseignements peuvent amener l'auditeur à modifier son jugement initial quant au seuil de signification. En pareils cas, il faut que l'auditeur réévalue la nature, l'étendue et le calendrier d'application des procédés d'audit qu'il avait prévus, en tenant compte de sa nouvelle appréciation du seuil de signification.

3.3/ Détermination du seuil de signification au niveau des postes des états financiers: l'erreur tolérable

3.3.1. Définition de l'erreur tolérable

L'erreur tolérable est le seuil de signification applicable au compte ou groupe de comptes (rubriques ou postes des états financiers). Elle représente le montant des erreurs qui peuvent exister dans un compte sans pour autant que le montant de ces erreurs ne soit significatif au niveau des états financiers dans leur globalité. Ce seuil permet de définir l'étendue des travaux d'audit au niveau de chaque compte ou groupe de comptes.



3.3.2. Modalités de détermination de l'erreur tolérable

L'erreur tolérable est fixée de façon à ce qu'il y ait très peu de chance que la somme des inexactitudes relevées dans le compte pour le quel on fixe l'erreur tolérable ainsi que les inexactitudes relevées dans les autres comptes seraient supérieures au seuil de signification global.

D'un côté, il n'est pas judicieux de planifier les procédures d'audit pour déterminer les erreurs dont le montant serait égal au seuil de signification car cela peut nous conduire à ne pas lever les inexactitudes d'un montant inférieur à l'erreur tolérable au niveau des comptes tel que leur total serait supérieur ou égal au seuil de signification.

D'un autre côté, on ne doit pas fixer l'erreur tolérable à un niveau si bas que cela conduise à un sur audit et donc à un travail inutile car il y a très peu de chance que le total des erreurs excéderaient le seuil de signification.

Différentes méthodes ont été développées ayant trait à la détermination de l'erreur tolérable au niveau des rubriques et postes des états financiers.

3.3.2.1. Allocation du seuil de signification en fonction de l'importance relative des rubriques et comptes par rapport aux états financiers

Selon cette méthode le montant de l'erreur tolérable allouée à une rubrique ou un poste des états financiers est le montant qui résulte de la multiplication du seuil de signification global par le poids que représente cette rubrique ou ce poste par rapport à la base de calcul du seuil de signification.

Cette méthode suppose que les erreurs dans les rubriques, postes et comptes se produisent avec la même fréquence et nie de ce fait que les risques inhérents et de non contrôle sont plutôt propres à chaque rubrique, poste et compte et ne peuvent pas être les mêmes du fait qu'ils logent des opérations qui n'ont pas les mêmes natures, caractéristiques et nombre et fréquence de traitement.

Une allocation du seuil de signification ne peut donc pas être basée sur cette méthode.

3.3.1. Allocation du seuil de signification en fonction du risque d'audit

Selon cette méthode l'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables aux niveaux des rubriques, postes et comptes des états financiers se fait sur la base du jugement de l'auditeur sur le risque d'audit associé à ces rubriques, postes et comptes.

En plus de la prise en compte du risque d'audit c'est-à-dire les risques inhérents et de non contrôle associés aux comptes, l'auditeur prend en considération :

- Son expérience passée et sa connaissance des éléments du dossier qui le laisse penser que des erreurs peuvent se produire dans tel ou tel compte plutôt que dans d'autres comptes.
- Les coûts des travaux d'audit qui doivent être orientés vers les domaines significatifs.
- La nature de certains comptes, qui nécessitent une allocation d'erreurs tolérables peu élevées parce qu'ils peuvent être aisément vérifiés dans le détail sans engager des coûts supplémentaires. Ainsi pour les données non répétitives et les estimations comptables, l'auditeur peut leur allouer des erreurs tolérables à un niveau bas parce qu'elles peuvent être exhaustivement vérifiées sans un coût important. Tel est le cas de la caisse, des valeurs mobilières de placement, des dettes à long terme et des capitaux propres.
- La prédisposition du client à corriger les erreurs, si l'auditeur estime trouver sur une rubrique des erreurs que le client ne corrigera pas, il minorera le montant de l'erreur tolérable afin de contrôler en détail une telle rubrique. Si au contraire, l'auditeur juge que le client rectifier certaines erreurs trouvées, il ne modifie pas l'erreur tolérable puisqu'une fois corrigées, les erreurs n'affecteront plus les états financiers.

L'allocation du seuil de signification devrait aboutir à une somme des erreurs tolérables qui tend vers le montant du seuil de signification.

CHAPITRE III : LA PLANIFICATION DES TRAVAUX D'AUDIT

Selon l'ISA 300 révisée, l'auditeur doit planifier le travail d'audit afin que celui-ci soit réalisé de manière efficiente. Planifier signifie élaborer une stratégie générale et un plan d'audit afin de réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

Principales Références de travail

- ISA 210 : Termes et conditions de la mission d'audit
- ISA 240 : Responsabilité de l'auditeur relativement à la prise en compte des fraudes et erreurs
- ISA 300 : Planification des travaux
- ISA 315 : Compréhension de l'entreprise et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitudes significatives;
- ISA 320 : Caractère significatif en matière d'audit
- ISA 330 : Les procédés mis en œuvre par l'auditeur en réponse à son appréciation des risques;
- ISA 520 : Procédures analytiques

Section 1 : Prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement

Selon l'ISA 315 §4 " **L'acquisition d'une compréhension de l'entreprise et de son environnement est une composante essentielle de la planification et de l'exécution d'une vérification en conformité avec les normes ISA**".

1.1. Objectifs et étendue de la prise de connaissance

La compréhension de l'entreprise et de son environnement permet d'établir un cadre de référence dans lequel l'auditeur exerce son jugement professionnel en ce qui concerne l'appréciation des risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers et la façon de tenir compte de ces risques tout au long de l'audit.

L'objectif principal de la prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement est d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entreprise qui peuvent générer des risques pouvant avoir une incidence significative sur les états financiers, sur leur examen ou sur le rapport d'audit.

La compréhension approfondie de l'entreprise et de son environnement le plus général permet d'évaluer le risque inhérent. Cette évaluation n'est pas définitive, ainsi elle est affinée au fur et à mesure de l'avancement des travaux d'audit.

En règle générale, les normes décrivent l'appréciation des risques comme étant une appréciation conjuguée du risque inhérent et du risque de non-contrôle. Cependant, l'auditeur peut procéder à des appréciations conjuguées ou distinctes.

1.2/ Procédés de prise de connaissance

Pour acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédés suivants aux fins de l'appréciation des risques:

- prise de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise;
- procédés analytiques;
- observation et inspection.

L'auditeur n'est pas tenu d'exécuter tous ces procédés d'évaluation des risques pour chaque aspect de la compréhension de l'entreprise et de son environnement. Cependant, tous ces procédés d'évaluation des risques sont exécutés par l'auditeur pour obtenir la compréhension exigée de l'entreprise et de son environnement.

En outre, l'auditeur exécute d'autres procédés d'audit lorsque l'information obtenue peut être utile pour l'identification des risques d'erreurs significatives.

1.2.1. Réalisation d'entretiens et prises de renseignements auprès des personnes informées

1.2.1.1. Prise de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entreprise

Les entretiens avec la direction générale ont une grande importance, parce qu'ils permettent de connaître l'attitude de la direction vis-à-vis de l'évolution du secteur d'activité ainsi que sa perception de l'évolution du contexte économique, juridique, social et fiscal et son impact sur l'entreprise.

Ces entretiens permettent aussi d'identifier les axes de priorité de la direction générale et les domaines de l'activité qui attire le plus son attention. L'auditeur posera à la direction des questions sur les indicateurs de performances de l'entreprise ainsi que sur ses équilibres financiers et prendra une idée des mesures futures prises par la direction pour suivre et corriger telle ou telle imperfection.

Bien qu'une grande partie de l'information que l'auditeur obtient par des entretiens puisse être obtenue de la direction et des responsables de l'information financière, des entretiens avec d'autres personnes au sein de l'entreprise, tel que le personnel de la production et de l'audit interne, et d'autres employés ayant différents niveaux d'autorité, peuvent être utiles en fournissant à l'auditeur des perspectives différentes dans l'identification des risques d'erreurs significatives. L'auditeur devrait considérer quelles informations peuvent être obtenues d'autres personnes dans l'entreprise ainsi que l'étendue de ces entretiens. Par exemple :

- Les entretiens avec les personnes chargées de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont préparés.
- Les entretiens avec le personnel de l'audit interne peuvent se relier à leurs activités au sujet de la conception et de l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise et si la direction a répondu d'une manière satisfaisante aux activités de contrôle.

- Les entretiens avec les personnes intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur en évaluant l'adéquation du choix et de l'application de certaines pratiques comptables.
- Les entretiens avec les conseillers juridiques internes peuvent se relier à des sujets tels que les litiges, la conformité aux lois et aux règlements, la connaissance de fraudes ou des fraudes suspectées affectant l'entreprise, des garanties, des arrangements (tels que des joint-ventures) avec des partenaires et des conditions de contrat y afférentes.
- Les entretiens avec le personnel commercial ou de ventes peuvent se relier aux changements des stratégies de la vente de l'entreprise, des tendances de ventes, ou des arrangements contractuels avec ses clients.

L'auditeur tiendra également des réunions avec les responsables clés de l'entreprise pour discuter de leurs domaines respectifs.

Lorsque l'auditeur effectue des entretiens avec le personnel de l'audit interne il pose des questions relatives à:

- L'organisation de la structure d'audit interne et l'importance que lui accorde la direction générale et sa position hiérarchique.
- Les moyens humains et matériels mis à sa disposition.
- Les méthodes de travail.
- Le programme annuel d'audit et son degré de réalisation.

2.2.1.1. Entretiens avec des personnes bien informées à l'extérieur de l'entreprise (exemple: économistes spécialistes du secteur, autorités de tutelle, clients, Fournisseurs, concurrents, conseillers juridiques, etc ...).

L'auditeur détermine également s'il pourrait être utile de prendre des renseignements auprès de personnes à l'extérieur de l'entreprise pour acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement et pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

Par exemple, l'auditeur peut considérer de réaliser des entretiens avec des avocats-conseils externes de l'entreprise ou des experts en matière d'évaluation que l'entreprise a employés. Il peut aussi passer en revue l'information obtenue à partir des sources extérieures telles que des rapports effectués par des analystes, des banquiers, ou des notations effectuées par des agences de rating; par des journaux de commerce ou d'économie; ou les publications juridiques ou financières peuvent également être utiles pour l'obtention d'informations sur l'entreprise.

Il peut ainsi consulter les données produites par les différents organismes nationaux et internationaux. (rapports BCT, publication UTICA, INS, banque mondiale....). Il procède à la consultation des publications relatives au secteur d'activité (exemple: statistiques gouvernementales, études, textes, magazines professionnels, rapports élaborés par des banques et des courtiers, journaux financiers) et en tire des constats quant à leur impact sur l'activité de l'entreprise audité.

2.2/ Réalisation de procédés analytiques

2.2.1. Objectifs des procédés analytiques

Selon l'ISA 520 "L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques lors de la planification de l'audit et de la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers. **Les procédures analytiques peuvent également être appliquées à d'autres stades**".

Selon l'ISA315, l'auditeur applique des procédés, analytiques pour faciliter sa compréhension de l'entreprise et de son environnement. Les procédés analytiques peuvent aider l'auditeur à repérer l'existence d'opérations ou de faits inhabituels, ainsi que les montants, les ratios et les tendances qui pourraient indiquer des questions ayant une incidence sur les états financiers et la planification de l'audit.

Lorsqu'il applique des procédés analytiques dans le cadre de la planification de l'audit, l'auditeur établit des attentes sur des relations plausibles raisonnablement susceptibles d'exister, d'après ce qu'il comprend de l'entreprise et de son environnement, c'est-à-dire la compréhension acquise de la conduite des autres procédés de compréhension de l'entreprise et de son environnement. Lorsque la comparaison de ces attentes et des montants comptabilisés ou des ratios calculés à partir des montants comptabilisés permet d'identifier des relations inhabituelles ou imprévues, l'auditeur prend ces résultats en considération pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

Cependant, comme ces procédés analytiques reposent normalement sur des données très globales, leurs résultats ne fournissent qu'un aperçu général du risque que les états financiers contiennent des inexactitudes importantes. En conséquence, l'auditeur prend en considération les résultats des procédés analytiques appliqués lors de la planification au même titre que les autres informations qu'il a réunies pour identifier les risques d'inexactitudes importantes.

L'examen analytique global conduit en phase de planification permet donc à l'auditeur:

- d'améliorer et de confirmer sa prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement.
- l'identification des zones de risques de l'audit

2.2.2. Définition et étapes de réalisation de l'examen analytique global

a) Choix des données et des procédés analytiques à utiliser

Il s'agit d'identifier les composantes des états financiers concernées par l'examen analytique afin que ses caractéristiques puissent être prises en considérations dans la détermination de la nature des procédés d'examen analytique à utiliser.

Il s'agit, ensuite, de déterminer le type d'analyse et le calcul à faire en fonction de la nature des informations contenues dans ces postes et qui sont sujettes à l'examen analytique. L'utilisation de plusieurs procédures d'examen analytique et l'analyse de leurs corrélations fournit plus d'informations utiles à l'auditeur que l'utilisation d'une seule procédure.

Selon l'ISA 520, plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour réaliser les procédures susmentionnées. Elles vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées

aux états financiers consolidés, aux états financiers de sous-groupes (tels que les filiales, les divisions ou les secteurs d'activités) et aux différents composants des informations financières. Le choix des procédures, des méthodes et du niveau d'application appartient à l'appréciation de l'auditeur.

L'auditeur devrait faire attention aux données utilisées pour réaliser l'examen analytique pour ne pas obtenir de fausses analyses. Ainsi, l'auditeur s'enquerra auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à l'application des procédures analytiques et des résultats de toutes les procédures de même nature mises en oeuvre par l'entreprise. Il peut s'avérer efficace d'utiliser les données analytiques préparées par l'entreprise, à condition que l'auditeur soit certain que ces données ont été correctement préparées.

b) Estimer ce que devrait être le solde d'une rubrique, d'un poste ou d'un compte

Il s'agit de développer, compte tenu des hypothèses d'existences de relations et de corrélations plus ou moins parfaite entre différentes données financières et comptables et entre les données comptables et non comptables, des estimations prévisibles de ce que devrait être le solde d'une rubrique, d'un poste ou d'un compte.

Les sources de développement des estimations prévisibles sont les suivantes:

- Les budgets prévisionnels : les budgets nous aident à déterminer ce qui devrait être le solde d'un compte ou d'une rubrique des états financiers ;
- La comparaison entre les réalisations antérieures et les réalisations de l'exercice en cours ;
- La comparaison entre les régions / branches d'activités / produits avec les données du secteur ;
- Les relations existantes entre les éléments des états financiers et notamment celles existantes entre les postes d'actif et les produits et les postes de passifs et les charges et celles existantes entre les produits et les charges elles-mêmes.
- Les relations entre les postes des états financiers et les informations qui ne sont pas d'origine comptable.
- Les informations sur un secteur d'activité similaire, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entreprise par rapport à la moyenne du secteur ou d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.

Il est primordial, avant de commencer toute analyse des écarts entre les prévisions et les soldes des comptes, de fixer à partir de quel seuil une variation est jugée anormale.

c) Comparaison des prévisions avec les données comptables et identification des différences significatives

La comparaison entre les prévisions effectuées de ce que devrait être le solde d'un compte et le solde réel du compte lui-même permet de dégager des écarts.

Les différences significatives font l'objet d'investigations au moyen d'entretien avec le personnel comptable et le personnel gestionnaire concerné par l'information financière ou le compte en question.

Les explications fournies par le personnel de l'entreprise doivent servir à retraiter les données dégagées par l'examen analytique et à développer de nouveaux d'autres estimations prévisibles.

d) Identification des différences significatives restées inexpliquées et détermination de leur effet sur l'approche d'audit

Les différences significatives demeurées inexpliquées ne font pas l'objet à ce stade de travaux complémentaires d'audit. Elles sont considérées comme des facteurs d'aggravation de risque au niveau des comptes y afférents et servent donc à identifier les risques d'inexactitudes significatives dans les états financiers.

2.2.3. Certains procédés analytiques

a) Comparaisons avec les exercices précédents

L'analyse des caractéristiques financières et du résultat d'exploitation d'une société sur une certaine période fournit des informations utiles pour l'évaluation de la performance opérationnelle, ainsi que pour l'estimation des résultats opérationnels et de la situation financière de l'exercice en cours. Des comparaisons sur deux années consécutives peuvent être suffisantes pour identifier les changements nécessitant un suivi ou une attention particulière en raison du risque potentiel qui peut y être rattaché.

Néanmoins, des comparaisons effectuées sur plusieurs années (des analyses des tendances) peuvent souvent être plus révélatrices. C'est pourquoi les comparaisons sur certains montants clés des états financiers, certains ratios et certaines autres relations couvrent souvent des périodes de trois à cinq ans.

De nombreux facteurs peuvent biaiser les comparaisons. Il s'agit essentiellement des changements dans les niveaux de prix ou la tendance générale du secteur (croissance ou déclin) qui peuvent fausser les comparaisons en dinar entre les périodes ou encore le changement dans les méthodes comptables utilisées. C'est la raison pour laquelle les comparaisons sur la base des états financiers sont effectuées à la fois en dinar et en pourcentages.

Aussi lorsque l'auditeur effectue des comparaisons sur plusieurs années, il doit tenir compte de certains événements ou opérations significatifs et non récurrents peuvent fausser les tendances.

b) Comparaison avec les budgets ou prévisions

Les comparaisons des résultats d'exploitation réels avec les montants budgétisés ou prévus peuvent souvent être très efficaces dans la détermination des zones de risques.

Lorsque l'auditeur effectue des comparaisons avec les budgets ou prévisions et analyse les écarts, il effectue une compréhension du processus budgétaire incluant une étude des données opérationnelles passées et présentes de la société ainsi que des conditions économiques générales du secteur, et si les budgets se sont révélés fiables dans le passé, les comparaisons avec les montants figurant dans ces budgets peuvent être utiles. Cependant, si les budgets sont simplement des outils de motivation ou si l'expérience a montré que les budgets sont mal

préparés, ils peuvent donner lieu à des écarts importants qui ne sont pas d'une grande utilité pour l'audit.

c) Comparaison avec les données du secteur et des concurrents

Les comparaisons des montants des états financiers et des relations entre les données, sur le plan de la société ou ses branches d'activité, avec les statistiques des concurrents ou du secteur peuvent améliorer la connaissance de l'environnement économique de la société audité, en montrant l'impact des tendances récentes ou des changements structurels dans le secteur. En faisant ressortir les performances financières du client par rapport à son secteur, ces comparaisons permettent également d'identifier les domaines nécessitant une attention particulière.

Les statistiques sectorielles peuvent servir de point de repère efficaces pour évaluer les activités de la société audité. Ainsi des écarts importants par rapport aux normes du secteur peuvent indiquer des problèmes.

Bien que les comparaisons sectorielles puissent se révéler utiles, l'auditeur doit tenir compte de la situation particulière du client pour déterminer si ces informations sont pertinentes. Le bien fondé de certaines comparaisons peut être remis en cause pour de nombreuses raisons.

La disparité des données sectorielles ne veut pas dire que les comparaisons sectorielles ne sont pas utiles. Au contraire, leur principale valeur peut résider dans le fait qu'elles permettent de soulever des questions.

Les comparaisons avec les moyennes ou les statistiques sectorielles sont particulièrement utiles dans certains secteurs spécialisés (banque, assurance...), car il y a moins de disparités dans les données connues et dans la structure des sociétés.

d) Comparaison des données relatives ou ratios

L'analyse des ratios constitue une méthode efficace pour améliorer la compréhension de l'activité du client, et évaluer sa situation financière globale et sa rentabilité. Elle fournit un aperçu rapide des changements significatifs dans les activités du client et dans ses caractéristiques financières.

Cependant, les tendances et les variations de certains ratios peuvent également influencer les anticipations sur certains postes, comptes ou types d'opérations. C'est pourquoi l'analyse de ratios peut être également efficace pour déterminer les caractéristiques des postes ou comptes.

L'utilité des ratios dépend de la capacité de l'auditeur à les interpréter de manière intelligente, qui à son tour, dépend de son aptitude à estimer leur montant probable avec précision. Souvent, les prévisions sont fondées sur les ratios des exercices précédents pour la même société ou les ratios d'autres sociétés opérant dans le même secteur, corrigés, si nécessaire, pour tenir compte des changements récents dans les activités du client ou d'autres facteurs dont l'auditeur a eu connaissance en étudiant l'activité de l'entreprise.

- Les ratios d'activité
- Les ratios de rentabilité
- Les ratios de liquidité
- Ratios de solvabilité

2.3/ Observation et inspection

Les procédés d'inspection et d'observation peuvent accompagner les prises de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes, et également fournir des informations au sujet de l'entreprise et de son environnement. Ces procédés d'audit peuvent notamment être les suivants :

- **Observation des activités et de l'exploitation de l'entreprise :** l'auditeur peut organiser des visites pour observer le processus de production ou de réception des marchandises ou de livraison de produits.
- **Examen ou inspection des documents, comptes ou manuels de contrôles :** Il s'agit de documents suivants: procès-verbaux de réunions, documents adressés aux actionnaires ou aux autorités de tutelle, documents promotionnels, rapports annuels et financiers des exercices précédents, budgets, rapports internes de gestion, rapports financiers, manuel de politique de gestion, manuel du système comptable et de contrôle interne, plan comptable, descriptions des postes, plans marketing et de ventes. L'exploitation de cette documentation permettra à l'auditeur d'approfondir davantage sa prise de connaissance sur tous les aspects concernant l'activité et l'organisation de l'entreprise.
- **Visites des locaux et installations de l'entreprise :** Ces visites permettront à l'auditeur d'observer l'organisation du travail sur le terrain et de prendre connaissance de l'organisation du processus de production, aires et méthodes de stockages et elle permet aussi d'effectuer un constat visuel de l'état des immobilisations et des stocks et des autres éléments pouvant avoir un impact direct ou indirect sur les états financiers. Ces visites ont aussi pour objectifs d'observer les contrôles internes mis en place en matière d'accès aux locaux et d'entrée et de sorties des marchandises et des produits....
- **Examen des stratégies et plans d'affaires écrits :** l'auditeur obtient ces documents pour les étudier et évaluer comment ces stratégies et plans sont en cours d'exécution.
- **Suivi du cheminement des opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financières (passages-témoins) :** à fin de confirmer sa compréhension du cheminement et des traitements de l'information.

2.3.1 Discussion entre les membres de l'équipe de mission

2.3.1.1. Objectifs des discussions

L'idée de base est que étant donnée qu'aucun membre de l'équipe intervenante ne peut seul conduire toute la phase de prise de connaissance ni exécuté seul tous les procédés pour réaliser celle-ci, la discussion au sein de l'équipe devient donc "un autre procédé" pour améliorer la prise de connaissance.

A ce titre la norme ISA 315 impose aux membres de l'équipe de vérification de discuter du risque que les états financiers de l'entreprise contiennent des inexactitudes importantes

- L'objectif de cette discussion est pour les membres de l'équipe de mission de gagner une meilleure compréhension du potentiel de survenance d'erreurs significatives résultant de la fraude ou de l'erreur dans les secteurs spécifiques assignés à chacun d'eux, et pour comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils exécutent peuvent affecter d'autres aspects de l'audit y compris les décisions au sujet de la nature, du timing, et de l'étendue des autres procédures d'audit.

Les discussions fournissent aux membres plus expérimentés de l'équipe de vérification, y compris à l'auditeur ayant la responsabilité ultime de l'audit, l'occasion de mettre en commun les idées qu'ils tirent de leur connaissance de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, et pour les membres d'équipe pour échanger des informations sur les risques d'affaires auxquels l'entreprise est soumise et au sujet de la façon dont et d'où les états financiers pourraient contenir des erreurs significatives.

2.3.1.2. Méthodologie de conduite des discussions

Il est important de préciser tout d'abord que l'équipe englobe des membres de différents niveaux de connaissances et d'expérience et que ces membres peuvent inclure dans certains cas des spécialistes (en informatique, en environnement, etc.....).

Le professionnel fait appel à son jugement professionnel pour déterminer quels membres de l'équipe de mission sont inclus dans les discussions, comment et quand elles se produisent, et l'étendue des discussions.

Les membres principaux de l'équipe de mission sont d'habitude impliqués dans la discussion ; cependant, il n'est pas nécessaire que tous les membres d'équipe aient une connaissance complète de tous les aspects de l'audit.

L'étendue des discussions est influencée par les rôles, l'expérience, et les besoins d'information des membres de l'équipe de mission.

Par ailleurs, on peut prévoir la tenue de plusieurs discussions afin de faciliter l'échange continu d'informations entre les membres de la mission sur le risque d'existence d'inexactitudes significatives dans les états financiers et ce, au fur et à mesure que les travaux d'audit avancent. Cela permettra une meilleure révision de l'appréciation du risque et donc du caractère suffisant et adéquat des éléments probants collectés.

En fait, ces discussions ne sont pas utiles seulement pour s'échanger les connaissances des risques entre les membres de l'équipe, mais couvrent aussi l'aspect humain du travail en équipe et sont aussi conduites avant le déclenchement de la mission pour s'assurer que chacun a eu connaissance des responsabilités individuelles et collectives.

2.1. Approche de prise de connaissance

2.1.1. Prise de connaissance du secteur d'activité et du contexte réglementaire

L'auditeur doit avoir une connaissance des facteurs relatifs au secteur d'activité et au contexte réglementaire de l'entreprise. Ces facteurs sont très variés, ainsi, ils englobent la conjoncture économique générale, les conditions du secteur d'activité telles que la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les progrès technologiques, le contexte réglementaire, le contexte juridique et politique et les exigences environnementales touchant le secteur d'activité et l'entreprise et d'autres facteurs externes tels que des conditions économiques générales. En effet, l'information financière et les principes et méthodes comptables utilisés sont indirectement influencés par des facteurs tels que le secteur d'activité et la conjoncture économique.

Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des évaluations significatives des revenus et des coûts qui provoquent des risques d'erreurs significatives. Dans ces cas-ci,

l'auditeur considère si l'équipe inclut des membres avec la connaissance et l'expérience appropriées et suffisantes.

Selon l'ISA 250 relative à la prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entreprise des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.

2.4./ Nature de l'entreprise (y compris ses conventions comptables)

2.4.1. Prise de connaissance de la nature de l'entreprise

L'auditeur devrait obtenir une compréhension de la nature de l'entreprise. La nature de l'entreprise se rapporte à ses opérations, à sa propriété et sa gouvernance, les types de participations qu'elle détient et projette détenir, la manière dont l'entreprise est structurée et comment elle est financée. Une compréhension de la nature d'une entité permet à l'auditeur de comprendre les catégories de transactions, de comptes, et des informations à révéler dans les états financiers.

Par exemple, une structure complexe peut présenter des risques, en plus d'entraîner des difficultés de consolidation une telle structure peut présenter des difficultés en ce qui concerne notamment les éléments suivants: la répartition des écarts d'acquisition entre les unités d'exploitation, et la dépréciation de ces écarts; la question de savoir si les placements que l'entreprise détient constituent des participations dans des coentreprises, dans des filiales ou des sociétés satellites; et la question de savoir si les entités ad hoc sont comptabilisées correctement. Il est important de comprendre le mode de propriété et les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités pour identifier les apparentés.

2.4.1.1. Prise de connaissance des conventions comptables

L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'application des conventions comptables par l'entreprise et il doit se demander si le choix et l'application des conventions comptables par l'entreprise sont appropriés compte tenu des activités de cette dernière, et compatibles avec le cadre de présentation de l'information financière applicable et les conventions comptables en usage dans le secteur d'activité.

Cette compréhension englobe notamment les méthodes que l'entreprise suit pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles, et l'incidence des principales conventions comptables dans le cas des sujets controversés et nouveaux à l'égard desquels il n'existe pas de directives taisant autorité ou de consensus.

Les principales conventions comptables comprennent les conventions applicables entre autres à la constatation des produits, au financement hors bilan et à la comptabilisation des participations.

2.4.2. Prise de connaissance des objectifs et stratégies et des risques d'affaires de l'entreprise

L'approche de Business Risk découle du fait que l'entreprise exerce ses activités dans le contexte de facteurs se rapportant au secteur d'activité, au contexte réglementaire et à d'autres éléments internes et externes. Pour tenir compte de ces facteurs, elle définit ses objectifs et

adopte les stratégies afin de les atteindre. Comme l'environnement externe évolue, l'exercice d'activités est aussi un processus dynamique, et les stratégies et objectifs de l'entreprise évoluent avec le temps. Les risques d'entreprise ou Business Risk découlent donc de conditions, de faits, de circonstances ou de mesures importants qui pourraient avoir une incidence négative sur la capacité de l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies.

Il découle donc de ce constat que l'auditeur ne peut identifier les business risques qu'en connaissant au préalable les business process de l'entreprise.

2.4.2.1. Définition du business risque

A. Définition des business risques

"Un risque est une situation (ensemble d'évènements simultanés ou consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entreprise (individu, famille, entreprise, collectivité) qui le subit."

Il ressort de la définition précédente que le risque est la menace qu'un évènement, une action ou l'absence d'une action affecte :

- La capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs (et ainsi à déployer sa stratégie)
- Les principaux actifs nécessaires à la mise en oeuvre de son business model (actifs incorporels, financiers, humains, image...)
- Sa capacité à respecter ses valeurs, ainsi que les lois et règlements applicables.

Les risques peuvent avoir un impact positif ou négatif sur l'entreprise. Les risques à impact positif sont des opportunités à saisir par l'entreprise. Les autres risques qui ont un impact négatif pour l'entreprise, représentent des menaces.

Le classement le plus courant des risques consiste à regrouper les risques autour des trois axes suivants : risques stratégiques, risques opérationnels et risques financiers.

- Risques stratégiques : L'appellation risque stratégique est attribuée aux risques qui touchent la stratégie de l'entreprise à moyen et long terme. Ces risques regroupent aussi les opportunités qui font partie des grandes orientations stratégiques de l'entreprise.
- Risques opérationnels : Les risques opérationnels sont ceux qui sont liées aux activités courantes de l'entreprise.
- Risques financiers : Les risques financiers regroupent d'une manière globale les risques de marché, les risques de liquidité et de crédit, les risques liés au reporting et les risques liés à la structure de capital de l'entreprise.

B. Lien entre business risque et le risque d'audit

Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'inexactitudes importantes dans les états financiers, bien qu'il englobe ce dernier. Le changement et la complexité peuvent être à l'origine du risque d'entreprise, le fait de ne pas reconnaître la nécessité du changement peut aussi constituer un risque. Le changement peut découler, par exemple, du développement de nouveaux produits susceptibles d'être voués à l'échec ; du caractère inadéquat du marché, même si les produits sont développés correctement ou de vices susceptibles de donner lieu à des passifs ou de menacer la réputation de l'entreprise.

Une connaissance des risques d'entreprise augmente la probabilité d'identifier des risques d'erreurs significatives. Cependant, l'auditeur n'a pas une responsabilité d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise.

A titre d'exemple de projets complexes, citons les projets d'ingénierie à long terme (tels que la construction d'un navire ou celle d'un pont suspendu) dont la conduite et la gestion présentent des risques sur les plans de l'établissement du prix, du coût de revient, de la conception et du contrôle de la performance.

La plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et donc une incidence sur les états financiers. Toutefois, tous ces risques ne constituent pas nécessairement des risques d'inexactitudes importantes. L'examen, par l'auditeur, de la question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à une inexactitude importante se fait donc à la lumière des circonstances propres à l'entreprise.

2.4.2.2. Définition du business process ou processus d'affaire

A. Présentation du concept

La modélisation de l'entreprise consiste à schématiser les Méga, Major et sous processus de l'entreprise compte tenu des spécificités de l'entreprise. "Le fondement de cette approche est que le « zooming » des activités de l'entreprise sur la base d'une modélisation en processus et sous-processus constituerait le mode de description le plus adéquat pour identifier les « risques opérationnels à un niveau de granularité qui permette d'en observer les caractéristiques précises. »⁴

Le processus est un enchaînement ordonné d'activités aboutissant à un résultat déterminé. Il est déclenché par un événement qui lui est externe et doit aboutir à un résultat qui est sa raison d'être. Un processus se caractérise par :

- Un événement déclencheur en entrée,
- Une suite d'activités constituant la chaîne des valeurs ajoutées,
- Une fin qui se matérialise par un résultat pour le bénéficiaire du processus ou client.

Un processus dépasse les frontières fonctionnelles, avec des flux d'information qui traversent l'ensemble des métiers. Il permet à une entreprise de passer d'une approche hiérarchique ou verticale, orientée métier, à une approche transversale, orientée client.

Un Méga processus est constitué d'un ensemble de Major processus eux-mêmes constitués de processus et de sous processus. Le Mega Processus Approvisionnement est constitué par exemple des Majors processus suivants : planification des achats, achat et réception des achats. Le Major processus achat est lui-même décomposé en sous processus : expression du besoin d'achat, négociation, traitement et suivi des commandes...

Il existe des processus dits **process cœur de métier** qui sont les processus générateurs de valeur. Les **processus de support** sont à l'opposé, des processus qui ne font pas partie du cœur de métier de l'entreprise mais qui sont nécessaires à la réalisation des processus cœur

⁴ Philippe Christelle, « Au-delà des comités spécialisés », Audit, Vol n°151, Septembre 2000, p. 25

de métier. Les principaux processus de support sont les suivants : ressources humaines, comptabilité, finance, contrôle de gestion, ...

B. Avantages tiré de la modélisation en business process

La modélisation des processus de l'entreprise nécessite l'adoption de la démarche suivante :

- L'identification des processus en les nommant
- L'affectation des processus en responsabilité
- La description des processus

En plus d'une connaissance approfondie de l'existant, la modélisation de l'entreprise présente les avantages suivants :

- L'approche par les processus permet d'avoir une meilleure lisibilité de l'entreprise. Elle permet de mieux maîtriser les processus rendus de plus en plus difficiles à cause notamment de l'automatisation des flux d'information, le cloisonnement ou la délocalisation géographique de certaines entités, etc ;
- Une meilleure maîtrise des processus dont le nombre ne cesse d'augmenter du fait de l'accroissement de la gamme de produits et de services ;
- Une meilleure connaissance des flux d'information permet d'investir là où les améliorations seront les plus significatives ;
- Identification des interactions entre les différents processus et des dysfonctionnements organisationnels au sein de l'organisation (existence de doublons, processus manquants, ...)

C'est une démarche qui fournit l'assurance de couverture de l'ensemble des processus au sein de l'organisation.

2.4.2/ Mesure et revue de la performance financière de l'entreprise

Les mesures de la performance, qu'elles soient de source externe ou interne, créent des pressions sur la direction qui peuvent avoir pour effet de l'inciter à fausser les états financiers.

L'auditeur se demande donc si ces pressions ont créé des risques d'inexactitudes importantes sur les états financiers. Pour cela, il doit acquérir une compréhension de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entreprise. Cette compréhension doit nécessairement comprendre l'étude des indicateurs, qui aux yeux de la direction sont importants, et des conséquences de ces indicateurs sur les décisions de la direction.

Par exemple, les mesures de la performance peuvent indiquer que l'entreprise connaît une croissance ou une rentabilité extraordinairement rapide par rapport à celle d'autres entités du même secteur d'activité. Ces informations, combinées avec d'autres facteurs tels que les octroyées à la direction et les primes fondées sur la performance ou la rémunération au rendement, peuvent indiquer la présence possible d'un parti pris de la direction lors de l'établissement des états financiers et aident l'auditeur à identifier un risque d'erreur significative.

Section 3 : Compréhension du contrôle interne

Selon l'ISA 315 " L'auditeur doit obtenir une compréhension du contrôle interne pertinent pour l'audit".

L'IFAC a défini dans l'ISA 315 les composantes du système de contrôle interne comme suit :

- a) l'environnement de contrôle;
- b) **le processus d'appréciation des risques de l'entreprise;**
- c) le système d'information et les business processus connexes liés à l'information financière et à la communication ;
- d) **les procédures de contrôle;**
- e) la surveillance des contrôles.

3.1/ Compréhension de l'environnement de contrôle

Pour comprendre l'environnement de contrôle, l'auditeur doit évaluer essentiellement la manière avec laquelle la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, est parvenue à transmettre les valeurs d'éthique et d'intégrité sous-jacentes au respect du contrôle interne, aussi bien par les dirigeants eux-mêmes que par les membres du personnel. Ainsi, la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, doit donner le ton qui convient, créer et maintenir une culture d'honnêteté et de comportement éthique, et mettre en place les contrôles appropriés en vue de prévenir et de détecter les fraudes et les erreurs au sein de l'entreprise.

Les éléments constitutifs de l'environnement de contrôle comprennent notamment les suivants:

3.1.1. Communication et maintien de l'intégrité et de valeurs éthiques

L'efficacité des contrôles ne peut dépasser l'intégrité et les valeurs éthiques des personnes qui les créent, les administrent et les surveillent. L'intégrité et les valeurs éthiques sont des éléments essentiels de l'environnement de contrôle qui influent sur la conception, l'administration et la surveillance de ses autres composantes. L'intégrité et un comportement éthique dépendent des normes de l'entreprise en matière d'éthique et de comportement, de la manière dont ces normes sont communiquées et de la manière dont elles sont renforcées en pratique. Ils dépendent des actions menées par la direction pour éliminer ou réduire les situations susceptibles d'inciter le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. Ils dépendent également de la communication des valeurs et des normes de comportement de l'entreprise au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de conduite et par l'exemple.

3.1.2. Engagement à l'égard de la compétence.

La compétence s'entend des connaissances et des compétences nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'occupe une personne. L'engagement à l'égard de la compétence suppose la prise en compte, par la direction, des niveaux de compétence requis pour occuper des postes particuliers et de la manière dont ces niveaux se reflètent dans les compétences et connaissances requises.

3.1.3. Participation des responsables de la gouvernance.

Les responsables de la gouvernance exercent une influence importante sur la prise de conscience du contrôle au sein d'une entité. La participation des responsables de la gouvernance est fonction de leur indépendance par rapport à la direction, de leur expérience et de leur réputation, de l'étendue de leur intervention et de leur examen des activités, du caractère approprié de leurs actions, de l'information qui leur est communiquée, de la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et soumises à la direction, et de leur interaction avec les vérificateurs internes et externes.

3.1.4. Philosophie et style de gestion appliqués par la direction.

La philosophie et le style de gestion appliqués par la direction sont fonction d'un large éventail d'éléments, dont les suivants : sa façon d'assumer les risques d'entreprise et d'en contrôler les effets, son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière (sélection prudente ou audacieuse des principes comptables applicables, attention et prudence avec lesquelles les estimations comptables sont élaborées), et attitudes de la direction à l'égard des fonctions traitement et comptabilisation de l'information et du personnel y afférent.

A ce niveau la qualité du personnel dirigeant est importante car l'attitude des dirigeants est essentielle pour mesurer la confiance à priori que l'auditeur peut accorder aux états financiers. En effet, certaines circonstances peuvent conduire les dirigeants à présenter des Etats financiers comportant des anomalies tel est le cas du maintien du dirigeant en fonction dans une situation de crise, la volonté du dirigeant de maintenir un cours de bourse très élevé.

En général, ces actions sont difficiles à détecter et sont présentées dans la plupart des cas dans l'intérêt des actionnaires. Outre ce volet l'auditeur s'intéresse aux aspects suivants :

- l'attitude des dirigeants vis à vis du système comptable et du système de contrôle interne
- les transactions pour lesquelles les procédures normales sont court-circuitées par les dirigeants
- la fiabilité des évaluations faisant appel au jugement des dirigeants dans le passé.

3.1.5. Structure organisationnelle.

La structure organisationnelle, d'une entité s'entend de la façon dont s'articulent les fonctions de planification, de mise en œuvre, de contrôle et de revue des activités de l'entreprise visant l'atteinte de ses objectifs généraux. L'établissement d'une structure organisationnelle adéquate doit tenir compte des pouvoirs et des responsabilités clés ainsi que de la hiérarchie appropriée. La structure organisationnelle doit répondre aux besoins de l'entreprise. Le caractère adéquat de la structure organisationnelle dépend en partie de la taille de l'entreprise et de la nature de ses activités.

3.1.6. Attribution des pouvoirs et des responsabilités.

Cet élément englobe la manière dont sont attribués les pouvoirs et les responsabilités touchant les activités d'exploitation ainsi que la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels. Il comprend aussi les politiques relatives aux pratiques commerciales, aux connaissances et à l'expérience appropriées du personnel clé, et les ressources fournies pour l'exécution des tâches. Il englobe également les politiques et les communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entreprise, la

manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à l'atteinte de ces objectifs, ainsi que les questions qui relèvent d'eux et à l'égard desquelles ils auront des comptes à rendre.

3.1.7. Politiques et pratiques de gestion des ressources humaines.

Les politiques et les pratiques de gestion des ressources humaines ont trait à l'embauche, à l'accueil, à la formation, à l'évaluation, à l'avancement et à la rémunération du personnel, ainsi qu'aux mesures correctives pertinentes. Par exemple, l'application de normes permettant de recruter les personnes les plus compétentes - l'accent étant mis sur leur formation scolaire, leur expérience de travail, leurs réalisations antérieures, les preuves de leur intégrité et de leur comportement éthique - témoigne de l'engagement d'une entité à l'égard de la compétence et de la fiabilité de son personnel. L'adoption de politiques de formation qui permettent de communiquer les rôles et les responsabilités futurs et qui prévoient la tenue d'activités de formation, dans des écoles ou dans le cadre de séminaires, illustre les attentes en matière de performance et de comportement. La détermination des promotions selon des évaluations périodiques de la performance montre l'engagement de l'entreprise à l'égard de l'avancement du personnel compétent à des niveaux de responsabilité supérieurs.

3.2/Le processus d'appréciation des risques de l'entreprise

Selon l'ISA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus de repérage et de traitement des risques d'entreprise suivi par l'entreprise et des résultats de ce processus. Ce processus est appelé "processus d'appréciation des risques" et il sert de fondement à la direction pour déterminer quels sont les risques à gérer.

3.2.1. Présentation du processus d'appréciation des risques ou ERM (Entreprise Risk Management)

Le référentiel de gestion des risques, ERM a été développé par le COSO aux Etats Unis. Le COSO est une organisation sectorielle privée dédiée à l'amélioration de l'information financière à travers l'éthique, un contrôle interne effectif et le gouvernement d'entreprise. Cette organisation est sponsorisée par l'American Institute of Public Accountants (AICPA), l'American Accounting Association (AAA), The Institute of Internal Auditors (IIA), le Financial Executives International (FEI) et l'Institute of Management Accountants (IMA).

L'ERM est constitué des huit éléments suivants :

- Environnement interne (philosophie et culture de risque)
- Détermination des objectifs (définition de la stratégie de l'entreprise et de la tolérance de risque)
- Identification des événements (identification des événements qui ont une incidence sur la réalisation des objectifs de la société)
- Evaluation du risque
- Réponse au risque
- Activités de contrôle
- Information et communication (identification et diffusion d'une information complète et à temps)
- Surveillance

Les activités de contrôle et de surveillance sont très importantes puisqu'elles permettent de garantir que le système est continu dans le temps.

L'ERM sera capable de fournir beaucoup d'informations importantes à l'audit interne et à l'audit externe puisqu'il touche à tous les processus de l'entreprise et qu'il couple objectifs stratégiques et objectifs à court terme aux processus de l'entreprise.

3.2.2. L'approche de l'auditeur

On a vu que dans la phase de compréhension, l'auditeur a identifié les business process significatifs pour lesquels il a associé les process comptables y afférents et les comptes comptables qu'ils alimentent.

Dans cette phase l'auditeur évalue les risques de non contrôle des business process et identifie les risques que des erreurs significatives peuvent découler de l'absence des contrôles dans les business risques.

Pour cela l'auditeur effectue des entretiens avec les personnes clés de chaque process identifié concernant les aspects suivants :

- Objectifs du process
- Déclenchement et fin du process en identifiant ses entrées et sorties
- Usage des technologies de l'information et de communication dans le process
- Les process comptables englobés dans le business process
- Les business risques identifiés
- Les contrôles conçus et mis en place aux points critiques de contrôle des process pour la production de l'information (pour les contrôles déjà identifiés).

Afin de parfaire et de confirmer sa compréhension et son évaluation, l'auditeur peut exécuter des tests de cheminement pour s'assurer des contrôles mis en place.

Ces risques sont évalués sur les trois plans : **opérationnel, informations financières et conformité aux lois et règlements en vigueur**. Le lien entre les business process et les comptes comptables étant identifié, l'auditeur peut donc affecter les risques aux comptes concernés en considérant les assertions d'audit.

3.3/ Le système d'information et les business processus connexes liés à l'information financière et à la communication

3.3.1. Définition du système d'information lié à l'information financière et à la communication

Le système d'information pertinent pour les objectifs de présentation de l'information financière, **y compris le système d'information financière**, est constitué des procédures et des documents établis pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entreprise et pour assurer la reddition de comptes à l'égard des actifs, des passifs et des capitaux propres connexes.

Par exemple, lorsque des procédures informatiques sont appliquées pour déclencher, enregistrer, traiter ou communiquer des opérations, ou d'autres données financières en vue de leur intégration dans les états financiers, les systèmes et programmes utilisés peuvent comprendre des contrôles portant sur les assertions correspondantes relatives à des comptes

importants ou peuvent s'avérer essentiels au fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent de procédures informatiques.

3.3.2. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du système d'information lié à l'information financière et à la communication

Selon le § 81 de l'ISA 315, l'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information et des processus connexes liés à l'information financière, en ce qui concerne :

- les catégories d'opérations de fonctionnement qui ont de l'importance pour les états financiers;
- les procédures, informatiques et autres, de déclenchement, d'enregistrement, de traitement et de communication de ces opérations, depuis le moment où elles se produisent jusqu'à leur intégration dans les états financiers;
- les documents comptables connexes, électroniques ou papier, les informations à l'appui et les comptes particuliers contenus dans les états financiers, concernant le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication des opérations;
- la manière dont le système d'information capte les faits et les situations, autres que des opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
- le processus d'information financière utilisé pour établir les états financiers de l'entreprise, y compris les estimations comptables importantes et les informations fournies dans les états financiers.

L'auditeur acquiert une compréhension du système d'information de l'entreprise pertinent pour l'information financière d'une manière qui convient à la situation de l'entreprise. Cela suppose l'acquisition d'une compréhension de la manière dont les opérations sont générées dans le cadre des processus de l'entreprise. Les processus d'une entité correspondent aux activités qui visent à développer, à acheter, à fabriquer ou à produire, à vendre et à distribuer ou à offrir ses produits et services; à assurer la conformité aux lois et aux règlements; et à enregistrer l'information, y compris l'information comptable et l'information financière.

L'auditeur comprend également comment on corrige, au besoin, le traitement des opérations. Par exemple, y a-t-il un fichier d'attente automatisé ? comment l'entreprise s'en sert-elle pour que les éléments en attente soient traités rapidement ? comment les dérogations aux contrôles ou les contournements sont-ils traités et pris en compte ?

3.3.3. Obtention par l'auditeur d'une compréhension du processus d'arrêté des états financiers

La communication implique de fournir une compréhension de différents rôles et de responsabilités concernant le contrôle interne du reporting financier et peut prendre des formes telles que des manuels de politique et des manuels de reporting financiers. Il faut que les renseignements communiqués permettent de comprendre les rôles et les responsabilités individuels à l'égard du contrôle interne exercé sur l'information financière. Cela inclut la mesure dans laquelle les membres du personnel comprennent la manière dont leurs interventions dans le système d'information financière s'intègrent avec le travail d'autres personnes, ainsi que les moyens pris pour signaler les anomalies à un niveau hiérarchique supérieur approprié au sein de l'entreprise. Le maintien de voies de communication ouvertes contribue à faire en sorte que les anomalies soient signalées et corrigées. La compréhension, par l'auditeur, du mode de communication des questions d'information financière vise également les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance.

notamment le comité de vérification, ainsi que les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

L'auditeur s'intéresse donc à l'étude et l'évaluation du processus d'élaboration des états financiers. En effet, ce processus comptable inclut un certain nombre de tâches (opérations des derniers jours, opérations d'inventaire, estimation des provisions et détermination des amortissements,...) dont l'ordonnancement et l'exécution par l'entreprise a un impact important sur les états financiers.

3.4/ Les activités de contrôle

3.4.1. Définition des activités de contrôle

Les activités de contrôle sont les politiques et les procédures qui aident à s'assurer que les directives de la direction sont appliquées ; par exemple, les actions nécessaires sont entreprises contre les risques qui menacent l'accomplissement des objectifs de l'entreprise. Les activités de contrôle, incluses dans les systèmes automatisés ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont appliquées à différents niveaux organisationnels et fonctionnels. Les exemples des activités spécifiques de contrôle incluent ceux qui suivent :

- **Autorisation.**
- **Revue de la performance.** Ces procédures de contrôle comprennent la revue de la performance réelle par rapport aux budgets, aux prévisions et à la performance de la période précédente, la détermination des liens qui existent entre les différents ensembles de données d'exploitation ou financières ainsi que l'analyse de ces liens et des mesures d'enquête ou correctives, et la revue de la performance fonctionnelle et opérationnelle laquelle se livre, par exemple, le directeur des prêts à la consommation dans une banque lorsqu'il passe en revue les rapports par succursale, par région et par type de prêts en ce qui concerne l'approbation et le recouvrement des prêts.
- **Traitement de l'information.** Différents contrôles sont appliqués afin de vérifier l'exactitude et l'intégralité des opérations et de déterminer si elles ont été autorisées. Les deux grands groupes de procédures de contrôle afférents aux systèmes d'information sont les **contrôles des applications** et les **contrôles généraux**. Les contrôles des applications s'appliquent aux traitements exécutés au moyen d'applications individuelles. Ces contrôles contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et avec exactitude. Les contrôles généraux comprennent habituellement les contrôles exercés sur le centre de données et l'exploitation du réseau, sur l'acquisition et la maintenance des logiciels, sur la sécurité des accès. Ainsi que, sur l'acquisition, le développement et la maintenance des systèmes d'application. Ces contrôles s'appliquent aux gros ordinateurs, aux mini-ordinateurs et au paysage informatique des utilisateurs finaux. A titre d'exemples de ces contrôles, citons les contrôles portant sur les modifications de programme, les contrôles d'accès aux programmes ou aux données, les contrôles exercés sur la mise en œuvre de nouvelles versions de logiciels, et les contrôles exercés sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires susceptibles de modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste de vérification, ou qui servent à surveiller l'utilisation de ces utilitaires.

57

- **Contrôles physiques.** Ces contrôles portent sur la sécurité physique des actifs, et visent notamment à protéger de façon adéquate les installations, ainsi que l'accès aux actifs et aux comptes. Ils comprennent l'autorisation des accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données, le dénombrement périodique des biens et leur comparaison avec les montants figurant sur les comptes de contrôle. La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir le vol d'actifs soit pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables, et donc pour l'audit, dépend notamment de la question de savoir si les actifs sont très susceptibles de faire l'objet d'un déterminant. Par exemple, ces contrôles ne sont habituellement pas pertinents lorsque toute perte de stocks peut être détectée dans le cadre d'un dénombrement périodique, et comptabilisée dans les états financiers. Cependant, lorsque la direction s'appuie uniquement sur les fichiers d'inventaire permanent aux fins de la présentation de l'information financière, les contrôles exercés sur la sécurité physique des actifs sont pertinents pour l'audit.
- **Séparation des tâches.** L'attribution à différentes personnes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les occasions possibles pour quiconque à la fois de commettre et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de l'audit.

3.4.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur des activités de contrôle

Selon la § 90 de la norme 315, l'auditeur devrait obtenir une compréhension suffisante des activités de contrôle pour évaluer les risques d'inexactitudes significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit qui répondent aux risques évalués.

En obtenant une compréhension des activités de contrôle, l'auditeur prend en première considération s'il existe et comment une activité spécifique de contrôle, individuellement ou en combinaison avec d'autres, empêche, ou détecte et corrige, des inexactitudes significatives dans les catégories de transactions, des comptes, ou des informations dans les notes aux états financiers.

Les activités de contrôle concernant l'audit sont ceux que l'auditeur considère nécessaires d'obtenir une compréhension afin d'évaluer des risques d'inexactitudes significatives au niveau des assertions et concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit sensibles aux risques évalués. Un audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle liées à chaque catégorie significative des transactions, de comptes, et d'information dans les états financiers ou à chaque assertion les concernant. L'auditeur insiste sur l'identification et l'obtention d'une compréhension des activités de contrôle qui sont adressés aux zones où l'auditeur considère que les risques d'inexactitudes significatives peuvent se produire. Quand les activités multiples de contrôle atteignent le même objectif, il est inutile d'obtenir une compréhension de chacune des activités de contrôle liées à un tel objectif.

3.5/ La surveillance des contrôles

3.5.1. Nécessité de mise en place d'une surveillance des contrôles par l'entreprise

La surveillance des contrôles est un processus qui vise à évaluer la qualité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Elle suppose l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles en temps opportun et l'apport des correctifs nécessaires. La surveillance a pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement. La

direction assure la surveillance des contrôles au moyen d'activités continues, d'évaluations distinctes, ou d'une combinaison de ces deux éléments. Des activités de surveillance continues sont souvent établies dans la marche normale des activités d'une entité et incluent la gestion régulière et les activités de surveillance.

Dans nombre d'entités, les vérificateurs internes ou le personnel exerçant des fonctions semblables participent à la surveillance des activités de l'entreprise comme le prévoit la norme ISA 610 "Examen des travaux de vérification interne". En effet, le §5 de l'ISA 610 prévoit que l'étendue et les objectifs des travaux de l'audit interne sont très variables et dépendent de la taille et de la structure de l'entreprise, ainsi que des exigences de la direction. L'audit interne comporte l'examen des systèmes comptables et de contrôle interne et la direction assigne à l'audit interne des responsabilités spécifiques pour l'examen de ces systèmes, le contrôle de leur fonctionnement et la formulation de recommandations en vue de les améliorer.

Les activités de surveillance de la direction peuvent comprendre également l'utilisation de renseignements communiqués par des tiers tels que les plaintes de clients et les commentaires des autorités de réglementation qui sont susceptibles d'indiquer l'existence de problèmes ou de faire ressortir des aspects à améliorer.

3.5.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur de procédures de surveillance

L'auditeur devrait obtenir une compréhension des types d'activités majeurs que l'entreprise utilise pour surveiller le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers, y compris ceux liés aux activités de contrôles pertinents pour l'audit, et comment l'entreprise entreprend des modalités de correction de ces contrôles.

Dans ce cadre et selon l'ISA 610 l'auditeur externe doit acquérir une connaissance suffisante des activités de l'audit interne pour planifier l'audit et élaborer une approche d'audit efficace.

L'auditeur obtient une compréhension des sources d'information relatives aux activités de surveillance de l'entreprise, et la base sur laquelle la direction considère cette information comme étant suffisamment fiable pour ce but. Quand l'auditeur a l'intention de se servir de ces informations, comme les rapports de l'auditeur interne par exemple, l'auditeur considère si l'information fournie est fiable et est suffisamment détaillée pour ses besoins.

Section 4 : Appréciation des risques d'inexactitudes significatives

A ce stade de la mission, l'auditeur dispose d'un ensemble d'informations qui vont lui permettre de déterminer le risque d'audit ou encore le risque de survenance d'inexactitudes significatives par assertion et par business process (Méga, Major et process métiers en process de support).

Selon le § 100 de l'ISA 315, l'auditeur doit identifier et apprécier les risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, les risques d'inexactitudes importantes liées aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers. Pour atteindre ces objectifs, l'auditeur:

- Relève les risques en prenant en considération l'entreprise et son environnement, y compris les contrôles pertinents par rapport aux risques, et en prenant en considération les

direction assure la surveillance des contrôles au moyen d'activités continues, d'évaluations distinctes, ou d'une combinaison de ces deux éléments. Des activités de surveillance continues sont souvent établies dans la marche normale des activités d'une entité et incluent la gestion régulière et les activités de surveillance.

Dans nombre d'entités, les vérificateurs internes ou le personnel exerçant des fonctions semblables participent à la surveillance des activités de l'entreprise comme le prévoit la norme ISA 610 "Examen des travaux de vérification interne". En effet, le §5 de l'ISA 610 prévoit que l'étendue et les objectifs des travaux de l'audit interne sont très variables et dépendent de la taille et de la structure de l'entreprise, ainsi que des exigences de la direction. L'audit interne comporte l'examen des systèmes comptables et de contrôle interne et la direction assigne à l'audit interne des responsabilités spécifiques pour l'examen de ces systèmes, le contrôle de leur fonctionnement et la formulation de recommandations en vue de les améliorer.

Les activités de surveillance de la direction peuvent comprendre également l'utilisation de renseignements communiqués par des tiers tels que les plaintes de clients et les commentaires des autorités de réglementation qui sont susceptibles d'indiquer l'existence de problèmes ou de faire ressortir des aspects à améliorer.

3.5.2. Compréhension et évaluation par l'auditeur de procédures de surveillance

L'auditeur devrait obtenir une compréhension des types d'activités majeurs que l'entreprise utilise pour surveiller le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers, y compris ceux liés aux activités de contrôles pertinents pour l'audit, et comment l'entreprise entreprend des modalités de correction de ces contrôles.

Dans ce cadre et selon l'ISA 610 l'auditeur externe doit acquérir une connaissance suffisante des activités de l'audit interne pour planifier l'audit et élaborer une approche d'audit efficace.

L'auditeur obtient une compréhension des sources d'information relatives aux activités de surveillance de l'entreprise, et la base sur laquelle la direction considère cette information comme étant suffisamment fiable pour ce but. Quand l'auditeur a l'intention de se servir de ces informations, comme les rapports de l'auditeur interne par exemple, l'auditeur considère si l'information fournie est fiable et est suffisamment détaillée pour ses besoins.

Section 4 : Appréciation des risques d'inexactitudes significatives

A ce stade de la mission, l'auditeur dispose d'un ensemble d'informations qui vont lui permettre de déterminer le risque d'audit ou encore le risque de survenance d'inexactitudes significatives par assertion et par business process (Méga, Major et process métiers en process de support).

Selon le § 100 de l'ISA 315, l'auditeur doit identifier et apprécier les risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, les risques d'inexactitudes importantes liées aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers. Pour atteindre ces objectifs, l'auditeur:

- Relève les risques en prenant en considération l'entreprise et son environnement, y compris les contrôles pertinents par rapport aux risques, et en prenant en considération les

catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers:

- Etablit le lien entre les risques identifiés et les possibilités d'inexactitudes au niveau des assertions;
- Se demande si l'ampleur des risques pourrait entraîner une inexactitude importante dans les états financiers;
- Détermine la probabilité que les risques entraînent une inexactitude importante dans les états financiers.

Si l'entreprise apprécie les risques pour déterminer si ses objectifs seront affectés par ceux-ci, l'auditeur apprécie les risques pour déterminer si en même temps ceux-ci affectent les assertions d'audit au niveau des catégories de transactions, des comptes et des informations à donner.

4.1/ Règles de base pour l'évaluation du risque d'inexactitudes significatives (ou risque d'entreprise)

4.1.1. Classification des sources d'information relatives aux process

Avant de procéder à une analyse des risques l'auditeur procède à une classification des données comptables selon la nature des business process évalués et ce globalement en trois catégories. En effet, étant donnée que le traitement des informations et les contrôles internes instaurés par l'entreprise diffèrent selon le type d'information véhiculée dans les business process, l'auditeur effectuera la distinction entre les données répétitives et les autres données dites non répétitives et les estimations comptables.

- **Les données répétitives** sont les données produites par les business process qui traitent des données répétitives. Ce type de données fait l'objet, d'une manière générale, de la mise en place de contrôles internes par l'entreprise et sont caractérisés par leur nombre important et leur valeur unitaire relativement réduite. Les données répétitives incluent généralement les business process métiers de l'entreprise tels que les achats, les ventes ainsi que les encaissements et les décaissements.
- **Les données non répétitives** : sont les données qui ont une fréquence de traitement largement inférieure à celle relative aux données répétitives et sont généralement véhiculés par les business process de support. Du moment que leur fréquence n'est pas importante, leur traitement est généralement moins organisé que les données répétitives et les contrôles internes mis en place sont soit absents soit réduits au strict minimum.
- **Les estimations comptables** : sont des données comptables dans lesquelles les jugements et les choix fait par la direction générale sont nombreux. Ainsi, ces données incluent une très grande marge de subjectivité et dans lesquelles les risques liés à l'intégrité et au professionnalisme des dirigeants sont des facteurs très influant.

4.1.2. Principes directeurs pour l'appréciation du risque

L'auditeur se sert des informations réunies au moyen de l'application de procédés d'appréciation des risques afin d'acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de la détermination de la question de savoir si ces contrôles ont été mis en œuvre. Il utilise ces informations comme éléments probants à l'appui de son appréciation des

risques. L'auditeur se sert ensuite de son appréciation des risques pour déterminer la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés d'audit à mettre en œuvre.

L'auditeur tire donc des éléments probants des travaux précédemment exécutés au moyen des procédés comme l'examen analytique, l'observation et l'inspection utilisés dans les phases de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement et de son contrôle interne. En fonction de cette appréciation il doit déterminer le reste des procédés de collecte d'éléments probants qu'il doit exécuter dans les autres étapes de la mission (tests sur les contrôles et/ou tests sur les comptes) qui lui sont nécessaires pour asseoir son opinion d'audit.

4.1.2.1. Nécessité d'une approche par assertion pour l'appréciation de la nature des risques (risques généraux ou spécifiques à des assertions)

L'auditeur détermine si les risques d'inexactitudes importantes relevés sont liés à des catégories d'opérations, à des soldes de comptes ainsi qu'à des informations fournies dans les états financiers et à des assertions connexes particuliers ou s'ils sont liés de manière plus généralisée aux états financiers pris dans leur ensemble et touchent possiblement de nombreuses assertions. Ces derniers risques (au niveau des états financiers) peuvent découler notamment d'un environnement de contrôle inadéquat.

En effet, lorsqu'un risque ne concerne que des assertions particulières au niveau de certaines catégories de transactions, de comptes ou d'information, l'auditeur devrait considérer son impact seulement sur celles-ci, alors que lorsque l'impact de ce risque ne peut être limité à certaines assertions et à certaines catégories de transactions, de comptes ou d'information, l'auditeur évalue alors son impact sur la totalité des états financiers et le classerait parmi les risques significatifs. Par exemple, la nature des risques qui découlent d'un environnement de contrôle faible est telle qu'il est improbable qu'ils soient liés à des risques d'inexactitudes importantes précis dans des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers particuliers. Des faiblesses telles qu'un manque d'intégrité et de compétence au sein de la direction sont plutôt susceptibles d'avoir une incidence plus généralisée sur les états financiers et de nécessiter la prise de mesures générales par l'auditeur.

Les catégories d'assertion se présentent comme suit :

Les assertions employées par l'auditeur entrent dans les catégories suivantes :

(a) Assertions au sujet des catégories des transactions et d'événements pour la période audité :

- (i) Rattachement : les transactions et événements qui ont été enregistrés se sont produits et concernent l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : les transactions et les événements qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iii) Exactitude : les montants et d'autres données concernant des transactions et des événements enregistrés ont été enregistrés convenablement.
- (iv) Séparation : les transactions et événements ont été enregistrés dans la période comptable y afférente correctement.
- (v) Classification : les transactions et événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

(b) Les assertions au sujet des comptes en fin de période :

- (i) Existence : les actifs, passifs et les capitaux propres existent.
- (ii) Droits et obligations : l'entreprise est propriétaire ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs sont les engagements de l'entreprise.
- (iii) Exhaustivité : tous les actifs, passifs et capitaux propres qui devraient avoir été enregistrés ont été enregistrés.
- (iv) **Evaluation et allocation** : les actifs, passifs, et les capitaux propres sont inclus dans les états financiers avec les montants appropriés et tous les ajustements résultants d'évaluation ou d'allocation sont convenablement enregistrés.

(c) **Assertions au sujet de présentation et de divulgation d'informations :**

- (i) **Rattachement et droites et obligations** : les événements révélés, les transactions, et les autres éléments se sont produits et concernent l'entreprise.
- (ii) Exhaustivité : toutes les divulgations d'informations qui devraient avoir été incluses dans les états financiers ont été incluses.
- (iii) Classification et compréhension : l'information financière est convenablement présentée et décrite et des divulgations d'informations sont clairement exprimées.
- (iv) Exactitude et évaluation : les informations financières et autres informations sont justement divulguées et leurs montants sont appropriés.

Le tableau suivant donne des exemples de liens entre risques menaçant les objectifs de l'entreprise et risque menaçant une ou plusieurs assertions:

Fait, circonstance, événement	Elément		Assertion concernée par l'anomalie significative	Organisation par l'entreprise de la maîtrise des risques
	Probabilité, potentialité	Incidence		
Concession commerciale dans le secteur automobile	Faculté pour chacune des parties de mettre fin au contrat de concession	Arrêt de l'activité de vente de véhicules neufs	Toutes les assertions de la catégorie c, relatives à la continuité de l'exploitation	Surveillance de la réalisation des quotas et des incidents avec le concédant
Vente au comptant, paiements en espèces (hôtellerie, confection, alimentation)	Détournement de recettes, fraudes	Pertes, information financière anormale	Assertion de la catégorie a, portant sur des opérations et relatives à l'exhaustivité des recettes	Existence d'une caisse enregistreuse surveillée par des responsables
Entreprises du secteur du bâtiment et des travaux publics	Accidents sur les chantiers	Responsabilité civile et pénale	Assertions des catégories a et c, relatives aux estimations comptables et/ou à l'information dans l'annexe	Existence d'une organisation pour la maîtrise des risques sur les chantiers et d'un contrôle des estimations comptables et du contenu de l'annexe

56

4.1.2.2.Nécessité d'une évaluation combinée du risque

Selon le paragraphe 31 de l'ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit, les normes ISA ne se réfèrent pas d'habitude au risque inhérent et au risque de non contrôle d'une manière séparée mais plutôt à une évaluation combinée du risque d'inexactitude significative. Mais, l'auditeur peut faire des évaluations séparées ou combinées du risque inhérent et du risque de non contrôle selon des techniques ou des méthodologies préférées d'audit et des considérations pratiques.

4.1.2.3.Evaluation quantitative ou qualitative

Selon le même paragraphe 31 de l'ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit l'évaluation du risque d'inexactitude significative peut être exprimée en termes quantitatifs, comme dans des pourcentages, ou en termes non quantitatifs. De toute façon, le besoin pour l'auditeur de faire des évaluations des risques appropriées est plus important que les différentes approches de son évaluation.

4.1.2.4.Une approche dirigée aux risques pertinents

Selon le paragraphe 17 de l'ISA 200 relative aux objectifs et principes généraux pour la conduite des missions d'audit, l'auditeur n'est concerné que par les inexactitudes significatives, et n'est pas responsable de la détection des inexactitudes qui ne sont pas significatives dans les états financiers pris dans l'ensemble. L'auditeur considère si l'effet des erreurs identifiées non corrigées, individuellement et additionnées est significatif dans les états financiers pris dans l'ensemble. Ce sont les risques significatifs ou encore pertinents pour l'audit qui doivent être traités par l'auditeur.

4.2/ Evaluation des risques

4.2.1.Elaboration de la matrice des risques des business process

Pour chaque business process, l'auditeur établit une matrice des risques qui a pour objectif de:

- Présenter le process
- Identifier les risques d'affaires qui lui sont associés
- Lier les business process au process comptables y afférents
- Identifier les risques affectant les process comptables

La matrice pourrait être schématisée comme suit :

Désignation du process	Objectif	Description sommaire	Gestionnaire du process	Début du process	Fin du process	Entrées	Sorties business	IT Risques process	Process comptable concerné	Risque D'inexactitude

4.2.2.Evaluation des risques d'inexactitudes significatives

Selon le paragraphe 108 de la norme ISA 315, l'auditeur doit déterminer quels sont, parmi les risques qu'il a identifiés, ceux qui exigent une prise en considération spéciale d'audit. Ces risques, dits « risques significatifs », sont souvent dérivés des risques d'entreprise qui peuvent

57

entraîner des anomalies significatives. Par conséquent, l'auditeur examine un certain nombre d'éléments pour déterminer si le risque exige une attention particulière.

Selon le paragraphe 104 de la norme ISA 315 lorsque l'auditeur procède à l'appréciation des risques, il peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et de corriger les inexactitudes importantes présentes dans des assertions particulières. En général, l'auditeur acquiert une compréhension des contrôles et les rattache aux assertions en fonction des processus et des systèmes qui comportent ces contrôles. Cette façon de faire s'avère utile parce qu'il arrive souvent qu'une procédure de contrôle donnée ne permette pas à elle seule de faire face à un risque. Souvent, seule la combinaison de procédures de contrôle multiples avec d'autres éléments du contrôle interne permet de faire face à un risque.

Par contre, certaines procédures de contrôle peuvent avoir une incidence particulière sur une assertion donnée contenue dans une catégorie d'opération ou un solde de compte précis. Par exemple, les procédures de contrôle qu'une entité a mises en place afin de s'assurer que son personnel procède correctement chaque année au dénombrement et à l'enregistrement des stocks sont liées directement à l'assertion relative à l'existence des stocks.

Les contrôles peuvent être liés soit directement soit indirectement à une assertion. Plus ce lien est indirect, et moins le contrôle en cause peut être efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les inexactitudes présentes dans cette assertion. Par exemple, la revue, par un directeur des ventes, du sommaire des ventes de magasins donnés par région est en général liée indirectement à l'assertion relative à l'intégralité des ventes. Par conséquent, pour réduire le risque afférent à cette assertion, il se peut que cette revue soit moins efficace que des contrôles liés plus directement à cette assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Comme indiqué ci-dessus le risque d'inexactitude pourrait être évalué d'une manière quantitative (en pourcentage par exemple ou d'une manière qualitative (faible, moyen, etc...)). La fréquence et l'incidence des risques dépendent donc largement des procédures de contrôle que l'entreprise met en place pour contrôler les risques.

L'auditeur établit le tableau d'évaluation suivant :

Process comptable concerné	Compte concerné	Assertion (par catégorie)	Risque inhérent		Risque lié au contrôle			Evaluation combinée du risque
			description	Evaluation	Description du contrôle	Type de risque	Evaluation	
						<ul style="list-style-type: none"> • Business risk • IT risk • Process comptables risk 		

4.3/ La révision de l'évaluation des risques

L'appréciation que fait l'auditeur des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions est fondée sur les éléments probants disponibles et peut changer au cours de la mission à mesure que d'autres éléments probants sont obtenus.

~~L'appréciation des risques peut notamment se fonder sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent efficacement de manière à prévenir ou à détecter et à corriger une inexactitude importante au niveau des assertions.~~

Lorsqu'il applique des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants quant à l'efficacité de leur fonctionnement, l'auditeur peut réunir des éléments probants indiquant que ~~les contrôles ne fonctionnent pas efficacement à des moments pertinents au cours de la mission.~~

De même, lorsqu'il applique des procédés de corroboration, l'auditeur peut détecter des inexactitudes dont les montants et la fréquence ne sont pas compatibles avec son appréciation des risques. Lorsque, par suite de l'application de ses autres procédés d'audit, l'auditeur réunit des éléments probants qui tendent à contredire les éléments probants sur lesquels il s'est appuyé à l'origine pour apprécier les risques, il revoit son appréciation et modifie les autres procédés d'audit envisagés en conséquence.

4.4/ Communication avec les responsables de la gouvernance ou la direction

L'auditeur qui prend connaissance de lacunes importantes dans la conception ou l'application du contrôle interne doit en informer aussitôt que possible les responsables de la gouvernance ou la direction au niveau de responsabilité approprié.

Lorsque l'auditeur identifie des risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers que l'entreprise n'a pas contrôlés ou pour lesquels le contrôle pertinent n'est pas adéquat, ou lorsque, selon le jugement de l'auditeur, le processus d'appréciation des risques de l'entreprise comporte une lacune importante, l'auditeur fait mention de ces lacunes du contrôle interne dans la communication des questions de gouvernance soulevées au cours de la vérification conformément à l'ISA 260 relative à la Communication de points relatifs à l'audit avec les personnes responsables de la gouvernance.

A cet effet et selon le paragraphe 5 de l'ISA 260 l'auditeur doit déterminer quelles sont, dans l'entreprise, les personnes qui constituent le gouvernement d'entreprise auxquelles les problèmes seront communiqués.

L'efficacité de la communication est accrue par le développement d'une relation de travail constructive entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette relation de travail s'établit néanmoins dans le respect d'une attitude d'indépendance et d'objectivité.

L'auditeur doit communiquer les questions susceptibles d'être d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié. Ceci permet à ces personnes de prendre les décisions qui s'imposent. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être verbale ou écrite. Le choix de l'une ou l'autre de ces deux formes dépend de différents facteurs, tels que :

- la dimension, l'organisation, la forme juridique, ainsi que les modes de communication dans l'entreprise,
- la nature, le caractère sensible ou l'incidence des questions à communiquer,
- les modalités de communication convenues avec l'entreprise, par exemple : réunions périodiques ou rapports d'étape,
- le volume et la fréquence des échanges entre l'auditeur et les personnes constituant le **gouvernement d'entreprise**.

Lorsque des points d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font l'objet d'une communication verbale, l'auditeur consigne dans ses dossiers de travail le contenu de sa communication et des réponses éventuelles obtenues. Cette documentation peut prendre la forme d'une copie du compte-rendu de l'entretien que l'auditeur a eu avec ces personnes. Dans certaines circonstances, dépendant de la nature, du caractère sensible ou de l'importance des points communiqués, l'auditeur peut juger opportun de confirmer par écrit la teneur de sa communication verbale.

4.5/ Documentation

L'auditeur doit consigner en dossier des informations sur les éléments suivants :

- a) les discussions entre les membres de l'équipe de vérification au sujet du risque que les états financiers de l'entreprise contiennent des inexactitudes importantes du fait de fraudes ou d'erreurs, en précisant quand et dans quelles circonstances ces discussions ont eu lieu, quels membres de l'équipe de vérification y ont participé et quels sujets ont été abordés;
- b) la compréhension acquise à l'égard de chacun des aspects de l'entreprise et de son environnement énumérés, y compris chacune des composantes du contrôle interne, pour apprécier les risques d'inexactitudes importantes dans les états financiers; les sources de l'information sur laquelle s'appuie cette compréhension, et les procédés appliqués aux fins de l'appréciation du risque.
- c) les contrôles évalués ;
- d) le résultat de l'appréciation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour déterminer la manière dont ces questions sont consignées en dossier. Parmi les techniques couramment utilisées, seules ou en combinaison avec d'autres, citons les descriptions rédigées, les questionnaires, les listes de contrôle, les graphiques d'acheminement et les organigrammes. La forme et l'étendue de cette documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entreprise et de son contrôle interne. Par exemple, la documentation à l'appui de la compréhension d'un système d'information complexe dans lequel un important volume d'opérations sont déclenchées, enregistrées, limitées ou communiquées peut comprendre des graphiques d'acheminement, des organigrammes, des questionnaires ou des tables de décision. Dans le cas d'un système d'information qui est peu ou pas informatisé ou qui traite peu d'opérations (par exemple, les opérations relatives aux dettes à long terme), une note peut constituer une documentation suffisante.

Section 5 : Détermination du seuil de signification et de l'erreur tolérable

A ce stade de la mission l'auditeur dispose des variables et informations suivantes:

- une compréhension de l'entreprise et de son environnement
- Une identification des zones de risques suite à l'accomplissement de l'examen analytique et l'accomplissement des étapes précédentes de la planification.
- une appréciation combinée du risque y compris le risque de fraude

- En fonction de ces travaux et en fonction de sa compréhension de ce que devrait être significatif pour les utilisateurs des états financiers, l'auditeur détermine le seuil de signification préliminaire par application des critères quantitatifs et qualitatifs.

L'auditeur fera preuve de jugement afin de maintenir les relations suivantes:

- La relation inversement proportionnelle entre l'évidence d'audit et le seuil de signification. En effet, plus l'évidence d'audit souhaité est élevée et plus faible sera le seuil de signification.
- Plus faible est le risque d'audit et plus élevé sera le seuil de signification.

Si on admet que la détermination du seuil de signification ne pose pas de difficultés particulières dans sa détermination ou si on admet que ces difficultés peuvent être résolues avec une relative facilité, il n'en est pas avec la même facilité pour la détermination du seuil de signification au niveau des rubriques, postes et sous-postes des états financiers ou encore l'erreur tolérable.

En effet, si l'auditeur détermine le seuil de signification au niveau global en tenant compte du fait que plus faible est le risque d'audit, plus élevé sera le seuil de signification il ne peut pas appliquer cette logique au niveau de tous les postes dans un même sens car l'estimation du risque d'audit doit se faire assertion par assertion et poste par poste. Ceci le conduirait à fixer des niveaux de risque différents au niveau des postes des états financiers tels que leur combinaison ne devrait pas dépasser le risque d'audit global.

L'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables aux niveaux des rubriques, postes et sous-postes des états financiers se fait sur la base du jugement de l'auditeur sur le risque d'audit associé à chacune de ces rubriques, postes et sous-postes.

Le risque d'audit déterminé au niveau des rubriques, postes et sous-postes et par assertion d'audit tient compte:

- de l'expérience passée de l'auditeur et sa connaissance des éléments du dossier qui le laisse penser que des erreurs peuvent se produire dans tel ou tel compte plutôt que dans d'autres comptes.
- Les coûts des travaux d'audit qui doivent être orientés vers les domaines significatifs.
- L'évaluation du risque combiné attaché au compte et notamment :
 - La nature de certains comptes, qui nécessitent une allocation d'erreurs tolérables peu élevées parce qu'ils peuvent être aisément vérifiés dans le détail sans engager des coûts supplémentaires. Tel est le cas de la caisse, des valeurs mobilières de placement, des dettes à long terme et des capitaux propres et d'une manière

générale certains postes et comptes alimentés par des données non répétitives et même des estimations comptables.

- La prédisposition du client à corriger les erreurs, si l'auditeur estime trouver sur une rubrique des erreurs que le client ne corrigera pas, il minorera le montant de l'erreur tolérable afin de contrôler en détail une telle rubrique. Si au contraire, l'auditeur juge que le client rectifier certaines erreurs trouvées, il ne modifie pas l'erreur tolérable **puisque une fois corrigées, les erreurs n'affecteront plus les états financiers.**
- la taille et la composition du compte en incluent le fait qu'il puisse être manipulé ou enregistré des pertes ;
- **le volume des mouvements, la taille et l'homogénéité des opérations individuelles** qui transitent par ces comptes ;
- la subjectivité dans la détermination du solde du compte (estimations comptables) ;
- **l'impact des tendances économiques ou du secteur d'activité sur les comptes ;**

- Pour les données répétitives la fixation à ce stade de la mission de l'erreur tolérable dépendra largement de son expérience passée de l'entreprise (notamment lorsqu'il s'agit d'une mission récurrente), mais dépendra également dans une large mesure de son appréciation définitive du risque combiné après l'exécution des tests sur les contrôles. Dans ce cas, la fixation de l'erreur tolérable pour les comptes à données répétitives pourra être décalée jusqu'à l'achèvement des tests sur les contrôles.

Cette règle pourrait être généralisée à l'ensemble des comptes, et l'auditeur attendra l'achèvement de la phase de réalisation des tests sur les contrôles pour se prononcer sur l'erreur tolérable de chaque compte.

Section 6 : Prise en considération du risque et planification de la mission

6.1/ Considérations générales de la planification

6.1.1. La nécessité de planifier

Selon le paragraphe 3 de l'ISA 300 révisée, la planification de l'audit implique **l'établissement d'une stratégie globale** d'audit pour la mission et **l'élaboration d'un plan d'audit**, afin que le risque de mission soit ramené à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. La planification fait **intervenir l'associé responsable** de la mission **et les autres membres clés** de l'équipe de mission pour mettre à profit leurs expériences et leurs idées et **accroître l'efficacité et l'efficience du processus de planification.**

En effet, une planification adéquate contribue à faire en sorte que:

- une attention soit accordée aux aspects importants de l'audit,
- les problèmes potentiels soient identifiés et résolus dans les meilleurs délais,
- la mission soit organisée et gérée adéquatement afin d'être exécutée avec efficacité et efficience.
- elle facilite la répartition du travail entre les membres de l'équipe de mission, la direction, la supervision et la révision de leur travail et, lorsqu'il y a lieu, la coordination du travail effectué par l'équipe des composantes et par les spécialistes.

La nature et l'étendue des activités de planification varient selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience que l'auditeur a acquise antérieurement auprès de celle-ci, et l'évolution des circonstances au cours de la mission.

6.1.2. Timing de la planification

Selon le paragraphe 5 de l'ISA 300 révisée, la planification n'est pas une phase ponctuelle de la mission, mais plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent et qui se poursuit jusqu'à l'achèvement de la mission.

Toutefois, lorsqu'il planifie l'audit, l'auditeur tient compte du calendrier de certaines activités de planification et de certains procédés d'audit qui doivent être achevés avant la mise en oeuvre des autres procédés d'audit. Par exemple, avant d'identifier et d'apprécier les risques d'inexactitudes importantes et, en réponse à ceux-ci, de mettre en oeuvre les autres procédés d'audit au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, l'auditeur planifie :

- a) la discussion entre les membres de l'équipe de mission;
- b) les procédés analytiques à mettre en oeuvre pour l'appréciation des risques;
- c) l'acquisition d'une compréhension générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et de la mesure dans laquelle l'entité s'y conforme;
- d) la détermination de l'importance relative;
- e) l'intervention de spécialistes;
- f) la mise en oeuvre d'autres procédés d'appréciation des risques.

La stratégie globale d'audit et le plan d'audit doivent être mis à jour et modifiés au besoin au cours de la mission.

6.1.3. Etablir un lien direct entre l'appréciation des risques et la stratégie d'audit (ou mesures spécifiques):

Selon l'ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre d'autres procédés d'audit dont la nature, le calendrier d'application et l'étendue tiennent compte de l'appréciation des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions.

Ainsi lors de la planification un lien clair doit apparaître entre la nature, le calendrier d'application et l'étendue des autres procédés d'audit et les appréciations qui sont faites des risques.

L'auditeur est encouragé par les normes à mettre en oeuvre des tests des contrôles, mais, conformément aux directives actuelles, il n'est tenu de le faire que dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :

- lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour modifier la nature, le calendrier d'application ou l'étendue des procédés de corroboration;
- lorsqu'il a déterminé que les éléments probants obtenus par la mise en oeuvre de tests de corroboration ne pourront à eux seuls ramener le risque à un niveau approprié et qu'il doit en conséquence recueillir des éléments probants sur l'efficacité des contrôles.

6.1.4. Nécessité de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction

L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction, de supervision et de révision du travail des membres de l'équipe de mission. La nature, le calendrier et l'étendue des activités de direction, de supervision et de révision du travail des membres de l'équipe de mission varient en fonction de nombreux facteurs :

- la taille et la complexité de l'entité,
- le secteur en cause,
- les risques d'inexactitudes importantes,
- les capacités et la compétence du personnel qui effectue le travail d'audit.

D'ordinaire, plus le risque d'inexactitudes importantes est élevé, plus il augmente l'étendue et la fréquence des activités de direction et de supervision du travail des membres de l'équipe et plus il révisé en détail leur travail. De même, l'auditeur planifie la nature, le calendrier et l'étendue de la révision du travail de l'équipe de mission en fonction des capacités et de la compétence des divers membres de l'équipe qui effectuent le travail d'audit.

6.1.5. Discussion de la planification avec les personnes chargées de la gouvernance

Selon le paragraphe 11 de l'ISA 260, l'auditeur discute de certains éléments de la planification avec les responsables de la gouvernance et la direction de l'entreprise. Habituellement, ces questions portent sur l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux, en spécifiant, le cas échéant, toute limitation prévue dans la mise en oeuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques particulières.

Les discussions peuvent s'insérer dans le cadre de l'ensemble des communications requises entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance de l'entité, ou encore être menées en vue d'accroître l'efficacité et l'efficience de l'audit. Les discussions avec la direction ont pour objectif de faciliter l'exécution et la gestion de la mission d'audit (par exemple dans le but de coordonner la mise en oeuvre de certains des procédés d'audit prévus avec le travail du personnel de l'entité). Même si de telles discussions sont fréquentes, la stratégie globale d'audit et le plan d'audit demeurent sous la responsabilité de l'auditeur. Lorsque des éléments inclus dans la stratégie globale d'audit ou le plan d'audit font l'objet de discussions, il faut prendre grand soin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, l'auditeur se demande si le fait de discuter avec la direction de la nature et du calendrier d'application des procédés d'audit détaillés compromet l'efficacité de la mission en rendant trop prévisibles les procédés d'audit.

6.2/ L'élaboration de la stratégie globale d'audit

Selon le paragraphe 8 de l'ISA 300 révisée, l'auditeur doit établir une stratégie globale d'audit. La stratégie globale d'audit établit l'étendue, le calendrier et l'approche d'audit, et elle guide l'élaboration du plan d'audit plus détaillé.

L'établissement de la stratégie globale d'audit implique ce qui suit :

- a) déterminer les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue, par exemple le cadre d'information financière utilisé, les obligations d'information propres au secteur d'activité et l'emplacement des composantes de l'entité;

- b) établir les objectifs de la mission en matière de rapport afin de planifier le calendrier d'audit et la nature des communications requises, par exemple les échéances en ce qui concerne les rapports intermédiaires et de fin d'exercice, et les dates clés pour ce qui est des communications prévues avec la direction et les responsables de la gouvernance;
- c) prendre en compte les facteurs importants qui détermineront ce sur quoi porteront principalement les efforts de l'équipe de mission, par exemple :
 - (i) la détermination des seuils d'importance relative appropriés,
 - (ii) l'identification préliminaire des secteurs où les risques d'inexactitudes importantes peuvent être plus élevés,
 - (iii) l'identification préliminaire des composantes et des soldes de comptes importants,
 - (iv) l'évaluation visant à déterminer si l'auditeur peut prévoir obtenir des éléments probants concernant l'efficacité du contrôle interne,
 - (v) l'identification des faits nouveaux importants qui sont propres à l'entité ou au secteur d'activité, qui ont trait à l'information financière ou qui sont pertinents pour quelque autre raison.

Lorsqu'il élabore la stratégie globale d'audit, l'auditeur prend également en compte les résultats des activités préliminaires de la mission et, lorsqu'il est possible, l'expérience acquise au cours d'autres missions exécutées pour l'entité.

6.3/ L'élaboration du plan d'audit

Selon le paragraphe 13 de l'ISA 300, l'auditeur doit élaborer un plan d'audit spécifique afin que le risque de mission soit ramené à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. En effet, le plan d'audit est plus détaillé que la stratégie globale d'audit et indique la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés d'audit que les membres de l'équipe de mission sont appelés à mettre en œuvre afin de réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. La documentation du plan d'audit sert en outre de dossier où sont consignées la planification et la mise en œuvre adéquates des procédés d'audit, lequel peut être passé en revue et approuvé avant la mise en œuvre des autres procédés d'audit.

Le plan d'audit comprend notamment :

- a) une description de la nature, du calendrier d'application et de l'étendue des procédés prévus d'appréciation des risques jugés suffisants pour pouvoir apprécier les risques d'inexactitudes importantes, déterminés selon le l'ISA 315;
- b) une description de la nature, du calendrier d'application et de l'étendue des autres procédés d'audit prévus au niveau des assertions pour chaque catégorie importante d'opérations, chaque solde de compte important et chaque information importante fournie dans les états financiers, déterminés selon l'ISA 330 (le plan relatif aux autres procédés d'audit traduit la décision de l'auditeur quant à la nécessité de vérifier l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi que la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédés de corroboration prévus);
- c) la mention des autres procédés d'audit qu'il est nécessaire de mettre en œuvre dans le cadre de la mission pour se conformer aux autres diligences prévues par les normes ISA (par exemple, chercher à communiquer directement avec les avocats de l'entité).

6.4/ Documentation de la planification

L'auditeur doit consigner en dossier la stratégie globale d'audit et le plan d'audit, y compris tout changement significatif apporté à ceux-ci au cours de la mission de mission.

Lorsqu'il consigne la stratégie globale d'audit, l'auditeur indique les décisions clés jugées nécessaires pour qu'il puisse planifier correctement la mission et communiquer les questions importantes à l'équipe de mission. L'auditeur peut par exemple résumer la stratégie globale d'audit dans un mémorandum qui mentionne les décisions importantes concernant l'étendue, le calendrier et l'exécution d'ensemble de l'audit.

Dans sa documentation des changements significatifs apportés à la stratégie globale de d'audit et au plan d'audit détaillé établis à l'origine, l'auditeur indique les raisons ayant motivé ces changements et la façon dont il a réagi aux événements, aux situations ou aux résultats des procédés d'audit qui ont entraîné de tels changements. Par exemple, il se peut que l'auditeur modifie considérablement la stratégie globale d'audit et le plan d'audit prévus par suite d'un regroupement d'entreprises important ou de la découverte d'une inexactitude importante dans les états financiers. La consignation des changements significatifs apportés à la stratégie globale d'audit et au plan d'audit, ainsi que des changements apportés en conséquence à la nature, au calendrier d'application et à l'étendue prévus des procédés d'audit, permet d'expliquer la stratégie globale et le plan d'audit adoptés en définitive et de rendre compte de la réponse appropriée aux changements significatifs qui surviennent au cours de l'audit.

CHAPITRE IV : LA MISE EN ŒUVRE DU PLAN D'AUDIT ET COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS

Références de travail :

- ISA 330 : Procédés mis en œuvre par l'auditeur pour tenir compte des risques évalués
- ISA 320 : caractère significatif en matière d'audit
- ISA 500 : **Eléments probants (Révisée).**
- ISA 501 : Eléments probants - remarques complémentaires sur certains points.
- ISA 505 : Confirmations externes
- ISA 520 : Procédures analytiques
- ISA 530 : Sondages en audit
- ISA 540 : Audit des estimations comptables

Section 1 : Notion d'éléments probants

Le cadre conceptuel des missions d'assurance précise que le professionnel planifie et conduit une mission d'assurance avec une attitude de scepticisme pour obtenir des **éléments probants suffisants et adéquats** que les informations ne contiennent pas d'erreurs significatives. Pour cela, il prend en considération l'importance relative, le risque de mission et la quantité et la qualité des éléments probants disponibles lors de la planification et la conduite de la mission et en particulier en déterminant la nature, le timing et de l'étendue des procédures de collecte des éléments probants.

La norme l'ISA 500 propre aux missions d'audit (qui constitue une des missions d'assurance) précise que "L'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion".

1.1/ Définition des éléments probants

Les "éléments probants" désignent les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces informations sont constituées de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers et qui corroborent des informations provenant d'autres sources ainsi que d'autres informations.

Le caractère suffisant et le caractère adéquat des éléments probants sont des notions interdépendantes. La première notion a trait à la quantité d'éléments probants réunis tandis que la seconde notion a trait à la qualité de ces éléments. L'auditeur est fréquemment amené à rechercher, à l'égard de la même assertion, des éléments probants de sources ou de natures diverses.

Le jugement de l'auditeur pour déterminer si les éléments probants sont suffisants et adéquats dépend de plusieurs facteurs, notamment:

- Son évaluation de la nature et du niveau du risque inhérent tant au niveau des états financiers, qu'à celui du solde d'un compte ou d'une catégorie de transactions.
- La nature des systèmes comptables et de contrôle interne et l'évaluation du risque lié au contrôle.
- Le caractère significatif de l'élément examiné.
- L'expérience acquise lors des audits précédents.
- Les résultats des procédures d'audit, y compris les fraudes et les erreurs éventuellement décelées.
- L'origine et la fiabilité des informations disponibles.

1.1.1.Éléments probants suffisants

L'auditeur ne vérifie habituellement pas toute l'information disponible, mais tire ses conclusions sur un ensemble de données en n'en vérifiant qu'une partie. On appelle cette façon de procéder à la vérification par sondages.

Les raisons qui amènent l'auditeur à ne vérifier qu'une partie des données pour obtenir une assurance raisonnable quant à la fiabilité de l'ensemble de ces données, et ainsi à accepter un certain degré d'incertitude dans les résultats de ses sondages d'audit, sont notamment les suivantes :

- l'auditeur n'est pas en quête d'une certitude absolue ;
- les éléments probants provenant d'une source, corroborés par des éléments probants provenant d'une autre source, fourniront normalement une assurance accrue ;
- la vérification de toutes les données ne procure pas forcément une certitude absolue, car il se peut, par exemple, que certaines opérations n'aient pas été comptabilisées ;
- le coût de l'audit de toutes les opérations comptables et de toutes les pièces justificatives est habituellement prohibitif.

1.1.2.Éléments probants adéquats

Le caractère adéquat ou, autrement dit, la qualité des éléments probants se définit en termes de pertinence et de fiabilité. Pour être pertinents, les éléments probants doivent aider l'auditeur à atteindre l'objectif qu'il est fixé. Quant à la fiabilité des éléments probants, elle dépend de leur nature et de leur source.

L'auditeur recherche des éléments probants à l'égard des diverses assertions en ayant recours principalement à des procédés de corroboration. Le fait d'obtenir des éléments probants à l'égard de l'une de ces assertions, par exemple l'existence des stocks, ne pallie pas l'absence d'éléments probants à l'égard d'une autre assertion, par exemple la valeur qui leur a été attribuée. Certaines assertions se passent pratiquement de preuve, par exemple la « valeur » de la caisse, tandis que d'autres, comme l'exhaustivité des comptes créditeurs, peuvent nécessiter la mise en œuvre de procédés d'audit très étendus.

1.1.3.La nécessité de concevoir une combinaison adéquate d'éléments probants

L'obtention d'éléments probants se fait par assertion. Il n'existe pas un procédé qui permet à lui seul d'obtenir des éléments probants pour l'ensemble des assertions mais au contraire souvent et pour chaque assertion l'auditeur est obligé d'utiliser plusieurs procédés de collecte d'éléments probants.

Egalement, les éléments probants obtenus constituent une combinaison adéquate de d'éléments probants collectés lors de la phase de prise de connaissance, des tests de contrôle interne et de tests substantifs. Dans certains cas, notamment pour les données non répétitives et les estimations comptables, il n'existe pas d'éléments probants tirés des tests sur le contrôle interne.

1.1.4. Nature des éléments probants

Habituellement, l'auditeur est dans l'obligation de se fier à des éléments probants qui sont convainquant plutôt que concluants.

1.1.4.1. Documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers

Les documents comptables comprennent généralement :

- les journaux des écritures, le grand livre général et les auxiliaires, les écritures de journal ;
- les pièces justificatives telles que les chèques et les documents de transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats,
- des documents, tels que les feuilles de travail et les chiffres à l'appui des répartitions des coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies.

Dans les systèmes d'information automatisés, les écritures comptables sont déclenchées, enregistrées, traitées et présentées sous forme électronique. De plus, les documents comptables peuvent faire partie de systèmes intégrés qui se partagent les données et contribuent à réaliser tous les aspects des objectifs d'information financière, d'exploitation et de conformité de l'entreprise

1.1.4.2. Autres informations

Les autres informations que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants comprennent les procès-verbaux de réunions, les confirmations obtenues de tiers, les rapports d'analystes, les données comparables sur les concurrents, les manuels de contrôle, les informations qu'il a obtenues grâce à des procédés tels que la prise de renseignements, l'observation et l'inspection, ainsi que les autres informations qu'il a lui-même élaborées ou qui sont à sa disposition, et qui lui permettent de parvenir à des conclusions sur la base d'un raisonnement valable.

1.1.5. Coût d'obtention des éléments probants

L'auditeur tient compte de la relation entre le coût d'obtention des éléments probants et l'utilité de l'information obtenue. Cependant, la question de la difficulté ou du coût ne constitue pas en soi une raison valable pour omettre l'application d'un procédé d'audit lorsqu'il n'existe aucun procédé de remplacement au motif que les coûts engagés sont importants.

1.2/ Classification et fiabilité des éléments probants

1.2.1. Classification des éléments probants

La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et elle dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis.

Les éléments probants collectés par l'auditeur pour appuyer ses conclusions, à travers l'accomplissement des procédés adéquats, peuvent être de différentes natures et de différentes sources comme suit :

- Éléments d'origine externes (confirmation directe).
- **Éléments d'origine internes.**
- Éléments obtenus directement par l'auditeur.
- Éléments fournis par l'entreprise.
- Éléments sous forme de document et déclarations écrites ou sous forme électronique.
- Déclarations verbales.

La classification des éléments probants obtenus suit d'une manière générale les règles suivantes:

- Les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources indépendantes extérieures à l'entreprise;
- Les éléments probants générés en interne sont plus fiables lorsque les contrôles correspondants imposés par l'entreprise sont efficaces;
- Les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple par l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que ceux obtenus indirectement ou par déduction (par exemple par la prise de renseignements sur l'application d'un contrôle);
- Les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de document, que ce soit sur papier ou sur support électronique ou autre (par exemple, Les notes prises lors d'une réunion sont plus fiables qu'un compte rendu oral de la discussion);
- Les documents originaux constituent des éléments probants plus fiables que les copies.

Ces règles ne sont pas applicables dans tous les cas et connaissent certaines exceptions qui dépendent, notamment, des circonstances dans lesquelles les éléments probants ont été recueillis. Par exemple, les éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée.

1.2.2. Fiabilité des éléments probants

Selon la norme ISA 330, un audit implique rarement l'authentification de documents; l'auditeur n'est d'ailleurs pas formé pour être expert en la matière et il n'est pas attendu qu'il le soit. Cependant, il doit s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants, par exemple les documents photocopiés, télécopiés, filmés, numérisés ou conservés sur autre support électronique, en tenant compte notamment des contrôles relatifs à leur préparation et à leur tenue à jour lorsque cela est pertinent.

Dans tous les cas, lorsque l'information produite par l'entreprise est utilisée par l'auditeur pour exécuter des procédures d'audit, l'auditeur devrait obtenir l'évidence d'audit au sujet de l'exactitude et de la perfection de l'information.

Les éléments probants réunis par l'auditeur gagnent en fiabilité lorsqu'ils sont de natures diverses ou proviennent de différentes sources et qu'ils concordent. En pareil cas, l'auditeur peut obtenir un degré d'assurance plus élevé que s'il considère chaque élément probant individuellement. L'auditeur peut tirer une assurance accrue lorsque les éléments sont de nature diverses ou proviennent de sources diverses et sont concordants.

Par exemple, une information corroborante obtenue d'une source indépendante de l'entreprise peut accroître le degré d'assurance que l'auditeur tire d'une déclaration de la direction. Inversement, lorsqu'un élément probant provenant d'une source ne concorde pas avec un élément provenant d'une autre source, l'auditeur détermine les procédés d'audit supplémentaires qu'il lui faut appliquer pour résoudre la contradiction.

1.3/ Objectifs d'obtention des éléments probants

Afin de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles il pourra fonder son opinion, l'auditeur réunit des éléments probants en mettant en œuvre des procédés ayant des objectifs différents mais souvent complémentaires.

1.3.1. Appréciation des risques

Afin d'acquérir une compréhension de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, pour apprécier les risques d'inexactitudes importantes au niveau des états financiers et au niveau des assertions, l'auditeur met en œuvre des procédés d'audit désignés dans les normes ISA 315 par l'expression "procédés d'appréciation des risques". Les entretiens, les procédures analytiques et l'observation et l'inspection utilisés au cours de la phase de prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement permettent d'obtenir des éléments probants pour l'appréciation du risque d'entreprise combiné y compris sur le système de contrôle interne.

L'auditeur met toujours en œuvre des procédés d'appréciation des risques pour obtenir un fondement satisfaisant pour son appréciation des risques au niveau des états financiers et au niveau des assertions. Toutefois, les procédés d'appréciation des risques ne fournissent pas en eux-mêmes des éléments probants suffisants et adéquats sur lesquels l'auditeur pourrait fonder son opinion. Ils sont donc complétés par d'autres procédés d'audit, qui prennent la forme de tests des contrôles et de procédés substantifs.

1.3.2. Appréciation de l'efficacité des contrôles

L'auditeur teste, lorsque nécessaire ou lorsqu'il juge bon de le faire, l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir ou à détecter et corriger les inexactitudes importantes au niveau des assertions. Les procédés d'audit mis en œuvre à cette fin sont désignés par la norme ISA 330 par l'expression « tests des contrôles » ;

Des tests des contrôles s'imposent lorsque l'auditeur s'attend, sur la base de son appréciation des risques compte tenu de l'évaluation des cinq composantes du contrôle interne, à l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En particulier, l'auditeur réunit des éléments

probants à l'égard de l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque les procédés de corroboration ne fournissent pas, à eux seuls des éléments probants suffisants et adéquats.

1.3.3. Détection des inexactitudes significatives

Afin d'étayer les assertions ou de détecter les inexactitudes importantes au niveau des assertions, l'auditeur met en œuvre les procédés d'audit qui sont désignés dans la norme ISA 330 par l'expression "procédés substantifs ou de corroboration" et comprennent des tests détaillés des catégories d'opérations, des soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers, ainsi que des procédés substantifs analytiques.

L'auditeur planifie et met en œuvre des procédés substantifs pour tenir compte de son appréciation du risque d'inexactitudes importantes, qui comprend les résultats des tests des contrôles, le cas échéant. Pour réunir des éléments probants suffisants et adéquats, il faut toujours mettre en œuvre des procédés substantifs à l'égard des catégories importantes d'opérations, des soldes de comptes importants et des informations importantes fournies dans les états financiers. En effet :

- L'appréciation des risques faite par l'auditeur repose sur son jugement et peut n'être pas suffisamment précise pour lui permettre d'identifier tous les risques d'inexactitude importante.
- le contrôle interne comporte des limitations inhérentes dont le risque que la direction passe outre le système de contrôle interne, la possibilité d'erreur humaine et l'incidence des modifications apportées aux systèmes.

Section 2 : Nature des procédés d'obtention des éléments probants

L'auditeur recueille les éléments probants en combinant les techniques d'audit à savoir l'inspection, l'observation, la prise de renseignements, la demande de confirmation, le calcul et l'analyse.

2.1/ Inspection de comptes ou de documents

L'inspection consiste à examiner les documents, les comptes et les pièces justificatives.

L'inspection des documents fournit des éléments probants de fiabilité variable selon leur nature, leur source et l'efficacité du contrôle interne exercé sur ces comptes et documents. Il y a trois grandes catégories de documents probants, chacune ayant, pour l'auditeur, un degré de fiabilité différent :

- les documents probants produits et détenus par des tiers non apparentés. Les documents probants produits et détenus par des tiers non apparentés (par exemple les avis publics de dividendes) échappent totalement au contrôle de l'entreprise et, de ce fait, constituent normalement des éléments probants très fiables.
- les documents probants produits par des tiers mais détenus par l'entreprise. La majorité des documents de source externe que l'auditeur est appelé à examiner se trouve entre les mains de l'entreprise et comprend des pièces comme les relevés de banque, les factures des fournisseurs et les commandes des clients. La fiabilité de ces documents en tant qu'éléments probants dépend principalement des politiques et

procédures de contrôle mises en œuvre pour prévenir leur falsification ou destruction ou la production de faux par des personnes de l'entreprise.

- Documents probants produits et détenus par l'entreprise. Les documents produits à l'intérieur de l'entreprise constituent habituellement des éléments probants moins fiables à cause des risques de falsification, de destruction et de production de faux. Certains de ces documents, par exemple les chèques, passent par les mains des tiers tandis que d'autres, comme les doubles des factures de vente, ne sortent jamais de l'entreprise. La fiabilité de ces documents en tant qu'éléments probants dépend des politiques et procédures mises en œuvre pour prévenir leur falsification ou leur destruction et la production de faux.

Certains documents constituent des éléments probants directs concernant l'existence d'un actif. C'est le cas, par exemple, d'un document constituant un instrument financier, tel qu'une action ou une obligation. Cependant, l'inspection de ces documents, ne fournit pas nécessairement d'éléments probants concernant l'appartenance ou la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des éléments probants pertinents quant à l'application par l'entité de principes comptables, notamment en ce qui a trait à la constatation des produits

2.2/ Inspection d'actifs

L'inspection des actifs corporels consiste à examiner physiquement les actifs. Elle peut fournir des éléments probants fiables en ce qui concerne l'existence des actifs, mais pas nécessairement en ce qui concerne les droits et obligations de l'entité ou la valeur des actifs. L'inspection de certains articles en stock accompagne généralement l'observation du dénombrement des stocks.

2.3/ L'observation

L'observation consiste à constater visuellement l'application d'une politique ou d'une procédure par une autre personne. L'observation de l'application des politiques et procédures fournit des éléments probants très fiables quant à la façon dont elles sont appliquées à un moment donné, mais pas nécessairement quant à la façon dont elles sont appliquées à d'autres moments.

Elle est aussi limitée parce que le fait qu'une personne se sait observer peut influencer la façon dont elle exécute la procédure ou le processus.

Lorsque l'inventaire est réparti sur plusieurs sites, l'auditeur déterminera les lieux où sa présence à l'inventaire est nécessaire, en tenant compte du caractère significatif du stock et de l'évaluation des risques inhérents et des risques liés au contrôle sur les différents sites. Lorsque l'auditeur planifie d'assister à l'inventaire physique ou d'avoir recours aux procédures alternatives, l'auditeur déterminera :

- La nature des systèmes comptables et de contrôle interne relatifs à l'inventaire.
- Les risques inhérents, les risques liés au contrôle et les risques de non-détection, ainsi que le caractère significatif relatifs aux stocks.
- Si des procédures appropriées ont été mises en place et si des instructions ont été communiquées pour la réalisation de l'inventaire.

- Le calendrier du comptage.
- Le lieu où se déroule l'inventaire.
- Si la présence d'un expert est nécessaire.

Lors de sa présence, l'auditeur peut examiner les stocks, s'assurer du respect des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage définies par la direction et vérifier la fiabilité des procédures établies par la direction. Afin de s'assurer que les procédures de la direction sont correctement mises en œuvre, l'auditeur observera les procédures suivies par les employés et effectuera des comptages par sondages.

L'auditeur examinera également les procédures de césure, notamment le détail des mouvements de stocks juste avant, pendant et après la prise d'inventaire afin de pouvoir vérifier ultérieurement la comptabilisation de ces mouvements.

2.4/ Demandes internes de renseignement

La prise de renseignement interne consiste à chercher à obtenir des renseignements pertinents auprès de personnes, ayant des responsabilités financières ou non, bien renseignées à l'intérieur de l'entreprise. Les prises de renseignements peuvent aller des demandes officielles envoyées par écrit à des tiers aux questions posées à des personnes de l'entreprise.

La prise des renseignements implique:

- a) de tenir compte des connaissances, de l'objectivité, de l'expérience, de la responsabilité et des compétences de la personne à interroger;
- b) de poser des questions claires, concises et pertinents;
- c) de poser des questions ouvertes ou fermées selon ce qui convient;
- d) d'avoir une écoute réelle et active;
- e) de tenir compte des réactions et des réponses et de poser des questions de suivi;
- f) d'évaluer les réponses.

La question posée à un employé du client à propos d'une politique ou d'une procédure est un exemple de prise de renseignements. Les réponses faites à l'auditeur peuvent lui fournir des renseignements nouveaux ou corroborent des renseignements qu'il possédait déjà. Une réponse venant d'une personne travaillant dans l'entreprise ne constitue habituellement pas en elle-même un élément probant suffisant et adéquat et elle nécessite une corroboration. Cette corroboration peut consister à prendre des renseignements supplémentaires auprès d'autres sources appropriées à l'intérieur de l'entreprise. Si des réponses obtenues auprès de différentes sources concordent, cela fournit un degré d'assurance accru, notamment lorsque les sources sont indépendantes l'une de l'autre.

Le degré de fiabilité que l'auditeur attache aux réponses à ses demandes de renseignements dépend de son appréciation de l'objectivité et des connaissances de la personne qui lui répond. Lorsque les réponses aux demandes de renseignements ne sont pas faites par écrit, il est obligatoire qu'elles soient consignées en dossier.

2.5/ Demandes de confirmation

2.5.1. Définition

La prise de renseignement externe ou confirmation consiste à chercher à obtenir des renseignements pertinents auprès de personnes, ayant des responsabilités financières ou non, **bien renseignées à l'extérieur de l'entreprise. Les prises de renseignements peuvent aller des demandes officielles envoyées par écrit à des tiers aux questions posées à des personnes de l'entreprise.**

La demande de confirmation consiste à adresser des demandes de renseignements directement à des personnes externes, habituellement par écrit, en vue de corroborer les renseignements **contenus dans les comptes de l'entreprise ou d'ajouter à ces renseignements : il peut s'agir, par exemple, de demander à un débiteur de confirmer le montant que doit ce débiteur.** Les réponses écrites adressées directement à l'auditeur en réponse à ses demandes de confirmation fournissent habituellement des éléments probants très fiables, particulièrement lorsqu'elles proviennent de tiers non apparentés. Le chapitre Confirmation traite de l'utilisation de la demande de confirmation pour l'obtention d'éléments probants.

La demande de confirmation adressée à une banque à l'égard du solde des dépôts ou des emprunts est un exemple du premier genre de prise de renseignements.

2.5.2. Relation entre le niveau du risque combiné et l'utilisation des confirmations

Selon l'ISA 505 relative aux confirmations externes, l'auditeur devrait déterminer si l'utilisation des confirmations externes est nécessaire pour obtenir des éléments suffisants et adéquats pour soutenir certaines affirmations relatives aux états financiers. Pour cela l'auditeur devrait considérer l'importance relative, le niveau du risque combiné, et comment des éléments probants obtenus par d'autres procédés d'audit ramènera le risque d'audit à un niveau acceptablement bas pour les assertions relatives aux informations financières objet de confirmation.

Il existe une relation inversement proportionnelle entre le niveau définitif du risque combiné (càd après test effectif des contrôles internes) et le niveau d'évidence à tirer des procédés substantifs y compris les confirmations externes. Dans le cas où ce risque est élevé, l'utilisation des procédures de confirmation peut être efficace en fournissant l'évidence d'audit appropriée.

Par exemple, une entité peut avoir un prêt qu'elle rembourse selon un programme convenu, dont les termes ont été déjà confirmés par l'auditeur au cours des années précédentes. Si les autres travaux menés par l'auditeur (incluant les tests des contrôles lorsque nécessaire) indiquent que les termes du prêt n'ont pas changé et ont conduit à évaluer le risque combiné à un niveau faible, l'auditeur pourrait limiter des procédures substantives aux tests de détails des paiements effectués, plutôt que confirmer les comptes de prêt.

Des transactions peu communes ou complexes peuvent être associées à des niveaux plus élevés de risque combiné que des transactions simples. Si une entreprise dans cette situation, l'auditeur considère la confirmation des termes de la transaction avec les autres parties prenantes en plus de l'examen la documentation tenue par l'entreprise.

7✓

2.5.3. Formes de confirmation

L'auditeur devrait concevoir les demandes externes de confirmation selon les objectifs spécifiques d'audit.

Les demandes de confirmation incluent d'habitude l'autorisation de la direction au répondant de révéler l'information à l'auditeur. Les répondants peuvent être plus disposés à répondre à une demande de confirmation contenant l'autorisation de la direction, et dans certains cas peuvent ne pouvoir pas répondre à moins que la demande contienne l'autorisation de la direction.

En exécutant des procédures de confirmation, l'auditeur devrait maintenir le contrôle du processus de choix des tiers à confirmer, la préparation et l'envoi des demandes de confirmation, et les réponses à ces demandes.

2.5.3.1. Confirmations positives

Elle est positive lorsqu'on fournit le solde du compte ou on demande de confirmer ou de faire part de son désaccord.

Il y a un risque, cependant, qu'un répondant peut répondre à la demande de confirmation sans vérifier que l'information est correcte. L'auditeur ne peut pas d'habitude détecter si ceci s'est produit. L'auditeur peut, cependant, réduire ce risque en employant les demandes positives de confirmation qui n'énoncent pas montant (ou toute autre information) sur la demande de confirmation, mais demander au répondant de compléter le montant ou de fournir d'autres informations. D'un autre côté, l'inconvénient majeur de l'utilisation de ce type de demande "blanche" de confirmation peut avoir comme conséquence des taux de réponse inférieurs parce que l'effort additionnel est exigé des répondants.

2.5.3.2. Confirmations négatives

Elle est négative lorsqu'on fournit le solde mais on ne demande de réponses qu'on cas de désaccord. Les demandes négatives de confirmation peuvent être employées pour ramener le risque d'audit à un niveau acceptable lorsque :

- (a) le niveau évalué du risque combiné est faible ;
- (b) un grand nombre de petits comptes est impliqué ;
- (c) un nombre substantiel d'erreurs n'est pas prévu ; et
- (d) l'auditeur n'a aucune raison de croire que les répondants négligeront ces demandes.

Cette limitation dans l'utilisation des demandes négatives de confirmation est due au fait que lorsque aucune réponse n'a été reçue à une demande négative, l'auditeur n'a aucune évidence explicite que les tiers prévus ont reçu les demandes de confirmation et vérifié que l'information qui est contenue est correcte. En conséquence, l'utilisation des demandes négatives de confirmation fournit d'habitude moins d'évidence fiable que l'utilisation des demandes positives, et l'auditeur doit considérer l'exécution d'autres procédures substantives pour compléter l'utilisation des confirmations négatives.

2.5.3.3 Fiabilité des réponses reçues

L'auditeur considère s'il y a n'importe quelle indication que les confirmations externes reçues peuvent ne pas être fiables et exécute des procédures pour dissiper ses doutes et peut choisir par exemple de vérifier la source et le contenu de réponse dans un appel téléphonique à l'expéditeur prétendu.

Avec l'utilisation toujours croissante de la technologie, l'auditeur considère de valider la source des réponses reçues dans le format électronique (par exemple, fax ou courrier électronique). Des confirmations orales sont documentées dans les dossiers de travail et lorsque significative, l'auditeur demande aux parties concernées une confirmation écrite directement à l'auditeur.

Quand l'auditeur forme une conclusion que le processus de confirmation et les procédés alternatifs n'ont pas fourni l'évidence appropriée concernant une assertion, il devrait entreprendre des procédures additionnelles pour obtenir des éléments probants et adéquats.

L'auditeur considère également les causes et la fréquence des exceptions rapportées par des répondants. Une exception peut indiquer une erreur significative dans les enregistrements comptables de l'entité, dans ce cas, l'auditeur détermine les raisons et évalue l'effet sur les comptes. Si une exception indique une erreur significative, l'auditeur reconsidère la nature, le timing et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour fournir l'évidence prîée.

2.5.4. Reprises des calculs

La reprise des calculs sert à vérifier l'exactitude mathématique des documents ou des comptes. Elle peut être effectuée à l'aide des technologies de l'information, par exemple en obtenant un fichier électronique de l'entité et en se servant de TCAO pour contrôler l'exactitude de la synthèse du fichier.

2.5.5. Reprises des contrôles

La reprise des contrôles est l'exécution indépendante par l'auditeur de façon, manuelle ou à l'aide de TCAO, de procédures ou de contrôles initialement mis en œuvre dans le cadre du contrôle interne de l'entité, par exemple la reprise du classement chronologique des débiteurs.

2.5.6. Procédés analytiques

Les procédés analytiques consistent à évaluer l'information financière par l'étude des relations plausibles entre des données, tant financières que non financières. Les procédés analytiques comprennent aussi l'enquête au sujet des fluctuations qui ont été relevées et des relations qui ne cadrent pas avec les autres informations pertinentes ou qui s'écartent significativement des montants prévus.

Section 3 : Collecte des éléments probants sur le fonctionnement du contrôle interne

Selon l'ISA 330, lorsque son appréciation des risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions repose sur l'hypothèse efficace des contrôles, l'auditeur doit mettre en œuvre des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants suffisants et adéquats indiquant que les contrôles fonctionnaient efficacement aux moments pertinents au cours de la période visée par la vérification. Les tests visant à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles

peuvent être appliqués aux contrôles qui, de l'avis du vérificateur, ont été conçus de manière à prévenir, ou à détecter et corriger, une inexactitude importante contenue dans une assertion.

Cette obligation de tester les contrôles internes existe aussi lorsque l'auditeur a déterminé qu'il n'est pas possible ou qu'il est irréaliste de ramener les risques d'inexactitudes importantes au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible en s'appuyant sur des éléments probants découlant uniquement de la mise en œuvre de procédés de corroboration. L'auditeur doit alors mettre en œuvre des tests des contrôles afin de réunir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A cette fin, l'auditeur réunit des éléments probants concernant la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents au cours de la période visée par la vérification, l'uniformité de leur application ainsi que les personnes qui les ont appliqués ou les moyens par lesquels ils l'ont été

3.1/ Nature des procédés de collecte des éléments probants sur le contrôle interne

Différents procédés permettent d'obtenir les éléments probants recherchés. La nature du contrôle en cause influe sur le type de procédés d'audit à mettre oeuvre pour réunir des éléments probants au sujet de l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents au cours de la période visée par la vérification

La prise de renseignements auprès du personnel approprié.

Ce procédé consiste à obtenir des informations, financières ou non, auprès des personnes intervenant dans le cheminement des opérations clés, depuis l'ouverture du courrier jusqu'à la dernière activité relative à ces opérations. La prise de renseignements est largement utilisée tout au long de l'audit et elle sert souvent de complément à l'application d'autres procédures. Elle peut aller des demandes officielles envoyées par écrit aux questions posées lors d'un entretien.

En pratique, l'auditeur s'entretient avec chaque personnel intervenant dans le cheminement des opérations clés pour obtenir la description des tâches qu'il exécute et la destination du résultat de ces tâches. Il peut s'agir de l'ouverture du courrier, de l'encaissement d'espèces ou du contrôle des tâches exécutées par d'autres personnels. Dans ce dernier cas, l'auditeur étudie les habiletés et les compétences des personnes qui mettent en œuvre un contrôle, la sensibilité relative du contrôle pour ce qui est de prévenir ou de détecter les erreurs ou les fraudes, ainsi que la fréquence d'exécution de ses tâches.

Les réponses obtenues peuvent procurer à l'auditeur des informations nouvelles ou des éléments probants corroborants. Elles peuvent également lui fournir des informations qui diffèrent sensiblement d'autres données qu'il a recueillies par ailleurs (par exemple, des informations concernant la possibilité pour la direction de passer outre les contrôles).

3.1.1. L'observation d'une séquence de l'opération clé ou de la catégorie d'opération clé (déclenchement, autorisation, etc.).

Ce procédé conduit l'auditeur à décrire dans un diagramme, par exemple, le cheminement réel qui résulte de ses observations, notamment lorsque l'entité n'a pas formalisé les contrôles, ce qui est généralement le cas dans les petites et certaines moyennes entités.

3.1.2. L'inspection de la documentation pertinente.

Dans l'exemple des conventions de formation, les feuilles de présence des stagiaires, les factures ou mémoires de formation, entre autres, et dans l'exemple des contrôles faits par le directeur, les rapports qu'il a établis sur les écarts de marge brute.

3.1.3. Les tests de cheminement.

L'auditeur doit exécuter au moins un test de cheminement pour chaque catégorie clé d'opérations. Ce test consiste à suivre une opération à travers les systèmes d'information de l'entité, depuis son origine jusqu'aux états financiers dans lesquels elle est incluse. Les tests de cheminement fournissent des éléments probants qui confirment:

- La compréhension par l'auditeur du déroulement effectif des opérations.
- Sa compréhension de la conception des contrôles identifiés pour les cinq composantes du contrôle interne pertinents pour l'audit, y compris ceux relatifs à la prévention ou à la détection des fraudes.
- Son évaluation si tous les points du processus susceptibles de contenir une anomalie ont été identifiés pour chacune des assertions pertinentes contenues dans les états financiers.
- Son évaluation de l'efficacité de la conception des contrôles.
- La mise en œuvre des contrôles.

3.1.4. Les tests de détail (un ensemble d'opérations choisi notamment par échantillonnage)

Pour donner suite à son appréciation des risques, l'auditeur peut mettre en œuvre des tests détaillés à titre de tests des contrôles. L'objectif de l'utilisation de tests détaillés à titre de tests des contrôles est d'évaluer si un contrôle fonctionnait efficacement.

Bien qu'il s'agisse d'objectifs différents, des tests sur des contrôles et des tests de corroboration peuvent être réalisés simultanément au moyen de l'application d'un test détaillé à une même opération, procédé également appelé contrôle bivalent. Par exemple, l'auditeur peut vérifier une facture pour déterminer si elle a été approuvée et pour recueillir un élément probant corroborant concernant une opération. L'auditeur envisage la conception et l'évaluation de tels tests à la lumière de ces deux objectifs. Le fait qu'un procédé de corroboration n'a pas mis d'inexactitude en lumière ne signifie pas que les contrôles relatifs à l'assertion faisant l'objet du test soient efficaces.

3.2/ Calendrier d'application des tests des contrôles

Le paragraphe 35 de la norme ISA 330 précise que le calendrier d'application des tests de contrôles dépend de l'objectif de l'auditeur et détermine la période pendant laquelle celui-ci peut s'appuyer sur ces contrôles. Si l'auditeur teste les contrôles à une date donnée, les éléments probants qu'il obtient indiquent uniquement que les contrôles fonctionnaient efficacement à cette date. En revanche, s'il teste les contrôles sur l'ensemble d'une période, il obtient des éléments probants indiquant que les contrôles fonctionnaient efficacement tout au long de cette période.

La période durant laquelle l'auditeur effectue ses tests de contrôles varie en fonction de la nature des contrôles qui font l'objet de tests et de la fréquence des contrôles particuliers mis en œuvre et des politiques particulières appliquées. Certains contrôles fonctionnent de façon

répétitive (par exemple, les contrôles sur les ventes) et d'autres ne fonctionnent qu'à certains moments (par exemple, les contrôles sur l'établissement des états financiers périodiques et les contrôles sur les inventaires physiques).

Selon le paragraphe 36 de la norme ISA 330, des éléments probants qui ne portent que sur une date donnée peuvent répondre au besoin de l'auditeur, par exemple lorsqu'il teste les contrôles sur des données périodiques non courantes, comme le dénombrement physique des stocks de l'entité à la fin de l'exercice. En revanche, si l'auditeur a besoin d'éléments probants concernant l'efficacité d'un contrôle sur une période donnée, les éléments probants portant uniquement sur une date donnée peuvent se révéler insuffisants. Dans ce cas, l'auditeur complète ses tests par d'autres tests de contrôles qui lui permettent de réunir des éléments probants indiquant que le contrôle a fonctionné efficacement aux moments pertinents, au cours de la période visée par la vérification.

3.3/ Etendue d'application des tests de contrôles

Plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour son appréciation des risques, plus l'étendue de ses tests des contrôles sera grande. De plus, lorsque le taux de dérogation prévue pour un attribut donné augmente, l'auditeur augmente l'étendue des tests du contrôle en question.

L'auditeur conçoit des tests des contrôles pour obtenir des éléments probants que les contrôles ont fonctionné efficacement tout au long de la période. Les facteurs que l'auditeur peut considérer en déterminant l'étendue des tests incluent ce qui suit :

- La fréquence de l'exécution contrôle par l'entité pendant la période.
- La durée pendant la période d'audit que l'auditeur compte s'appuyer sur l'efficacité du contrôle.
- La pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir supportant que le contrôle empêche, ou détecte et corrige, des erreurs significatives au niveau de l'assertion.
- dans quelle mesure les éléments probants obtenus à partir de tests d'autres contrôles sont reliés à la même assertion.
- dans quelle mesure l'auditeur projette compter sur l'efficacité du contrôle dans l'évaluation du risque (et réduire de ce fait les procédures substantives en conséquence).
- La déviation prévue dans l'application du contrôle.

3.4/ Evaluation de l'évidence sur le fonctionnement effectif des contrôles internes

A l'issue de la phase d'exécution des tests sur les contrôles internes jugés à priori comme efficaces, l'auditeur évalue le degré d'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

L'appréciation du risque combiné se poursuit tout au long de la mission. A mesure que la mission progresse, les appréciations préliminaires du risque sont soit confirmées, soit invalidées par les résultats des tests des contrôles. Si ces résultats indiquent que les appréciations antérieures ne sont plus valables, l'auditeur révisé ses appréciations et modifie en conséquence la nature, l'étendue et le calendrier d'application de ses procédés de corroboration. Par exemple, si les tests des contrôles invalident l'appréciation préliminaire faite par l'auditeur, celui-ci devra réunir dans le cadre de sa mission de corroboration plus

d'éléments probants qu'il n'avait prévu de le faire à l'origine pour ramener le risque de non détection à un niveau acceptable.

L'auditeur peut conclure que les politiques et procédures sont appliquées de manière efficace même si les tests des contrôles révèlent quelques dérogations, à condition que celles-ci ne dépassent pas un niveau acceptable. Par niveau acceptable, on entend le niveau auquel il est probable que les inexactitudes importantes seraient prévues ou détectées en temps opportun.

Bien que les tests des contrôles et les procédés de corroboration visent des fins différentes, les résultats de l'application de l'un de ces types de procédés peuvent contribuer à la réalisation du but recherché par l'autre type de procédés. Par exemple, les inexactitudes monétaires découvertes lors de l'exécution des tests des contrôles et les dérogations aux politiques et procédures découvertes lors de l'exécution des procédés de corroboration, jointes à d'autres informations venues à l'attention de l'auditeur, confirmeront ou invalideront le niveau de référence initial du risque combiné et, par conséquent, influenceront sur la nature, l'étendue et le calendrier d'application des procédés de corroboration.

Cependant l'existence des exceptions au fonctionnement des procédures de contrôle, même importantes, n'est pas à lui seul une preuve de l'existence d'erreurs significatives dans les comptes.

Section 4 : Collecte des éléments probants sur les soldes des comptes

Selon l'ISA 500, les contrôles substantifs désignent les procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers.

Ces tests substantifs fournissent à l'auditeur des évidences sur le respect des assertions sous-tendant à l'établissement des états financiers.

4.1/ Révision de l'appréciation des risques

L'auditeur planifie et met en œuvre des procédés de corroboration pour tenir compte de son appréciation du risque d'inexactitudes importantes. Plus il évalue que le risque est élevé, plus il est probable que les procédés de corroboration seront mis en œuvre vers la fin de la période, et l'étendue de ces procédés augmente. En outre, plus il évalue que le risque est élevé, plus la nature des procédés de corroboration revêt une importance cruciale. Même si l'auditeur peut modifier la nature, le calendrier d'application ou l'étendue des procédés de corroboration lorsqu'il a mis en œuvre des tests des contrôles pour réunir des éléments probants concernant l'efficacité de leur fonctionnement, l'appréciation du risque repose sur son jugement et peut n'être pas suffisamment précise pour lui permettre d'identifier tous les risques d'inexactitudes importantes.

Après test des contrôles, l'auditeur revoit son appréciation des risques à la lumière des éléments probants collectés à ce stade. Cette appréciation est effectuée pour chaque assertion et par contrôle. Les résultats de cette évaluation peuvent aboutir à :

- La confirmation de l'évaluation de la conception des contrôles faite par l'auditeur lors de la planification, dans ce cas le niveau d'assurance augmente et l'auditeur poursuit son approche d'audit en exécutant des tests de corroboration au niveau initialement prévu.

- Infirmer l'évaluation de la conception des contrôles faite par l'auditeur lors de la planification, dans ce cas le niveau d'assurance diminue et l'auditeur doit réviser son appréciation initiale des risques et adapte en conséquence la nature, le calendrier et l'étendue des tests de corroboration.

L'auditeur complète alors la matrice d'appréciation des risques :

Process	Assertion	Risque d'erreur	CI de détection ou de prévention	contrôles compensatoires	Jugement Sur le risque combiné	Décision de tester oui ou non	Résultat des tests	appréciation définitive du risque

En fonction de cette matrice, l'auditeur fixe la nature, l'étendue et le calendrier des autres procédés de collecte des éléments probants à travers l'exécution des tests de corroboration :

Process	Assertion	Appréciation du risque	Fixation de la nature et de l'étendue des tests de validité
	...		
	...		
		
		
		
		
		

La révision de l'appréciation des risques pourrait conduire l'auditeur à la révision du seuil de signification déterminé d'une façon préliminaire lors de la phase de planification.

4.2/ Détermination de l'erreur tolérable

En fonction de l'appréciation des risques, l'auditeur procède à l'allocation du seuil de signification en erreurs tolérables au niveau des postes des états financiers.

4.3/ Nature des tests de validité

Les procédés de corroboration comprennent notamment **les tests détaillés** et **les procédés de corroboration analytiques**. Les procédés de corroboration analytiques s'appliquent généralement mieux à des volumes importants d'opérations qui tendent à devenir prévisibles au fil du temps. Les tests détaillés conviennent habituellement davantage pour réunir des éléments probants relatifs à certaines assertions contenues dans les états financiers, notamment l'existence et la valeur.

4.3.1. Les procédures analytiques

4.3.1.1. Nature des procédures analytiques

Les procédures analytiques ou l'examen analytique, à lui seul, ne constitue pas généralement une procédure de validation des comptes, notamment dans une approche qui prévoit **uniquement l'exécution de tests de corroboration.**

- L'examen analytique n'est utilisé seul que dans le cadre d'une approche prévoyant des tests **sur les contrôles et que ces contrôles fonctionnent efficacement après tests. Dans ce cas, il est** du type persuasif.

• Selon l'ISA 520 relative à l'examen analytique, les procédés analytiques sont exécutés à différents stades de la mission et ont pour objectifs :

Phase	Type d'examen analytique	Tests de contrôles	Objectifs	Force probante
Prise de connaissance de l'entité	Examen analytique global	-	<ul style="list-style-type: none">• Améliorer la connaissance de l'activité et du secteur• Aider à fixer le SS préliminaire• Aider à identifier les zones de risques	minimale
Exécution des tests de corroboration	Examen analytique détaillé	Non	• Collecte des éléments probants	Corroborative
		Oui	• Collecte des éléments probants	Persuasive lorsque le contrôle est bon
Fin de la mission	Examen analytique de cohérence	-	Vérifier la cohérence des EF.	corroborative

4.3.1.2. Considérations à prendre en compte pour l'utilisation des procédures analytiques

Lorsqu'il conçoit des procédés de corroboration analytique, le vérificateur tient compte d'éléments tels que les suivants :

- la pertinence d'avoir recours à des procédés de corroboration analytiques compte tenu des assertions;
- la fiabilité des données, qu'elles soient de source interne ou externe, sur la base desquelles sont établies les attentes à l'égard de ce que devraient être les montants comptabilisés ou les ratios;
- la question de savoir si l'attente est suffisamment précise pour fournir le niveau souhaité d'assurance quant à la détection des inexactitudes importantes;
- L'écart acceptable entre les montants comptabilisés et les valeurs prévues.
- Le vérificateur envisage la possibilité de tester les contrôles visant l'établissement par l'entité des informations qu'il utilise pour l'application des procédés analytiques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, le vérificateur accorde de plus grande confiance à la fiabilité de l'information et, par conséquent, aux résultats des procédés analytiques.

Le vérificateur peut aussi se demander si l'information a fait l'objet de tests au cours de la période considérée ou de la période précédente.

Lorsqu'il planifie des procédés analytiques le vérificateur s'interroge sur le montant de l'écart par rapport aux attentes qui peut être accepté sans autre forme d'enquête. Sa réflexion est influencée principalement par l'importance relative et la cohérence par rapport au niveau d'assurance désiré. Pour déterminer ce montant, le vérificateur tient compte de la possibilité qu'une combinaison d'inexactitudes dans les soldes de comptes ou les catégories d'opérations en cause, ou dans d'autres soldes de Comptes ou catégories d'opérations, aboutisse au total à un montant inacceptable. Lorsqu'il conçoit les procédés de corroboration analytiques, le vérificateur augmente le niveau d'assurance désiré en fonction du risque d'inexactitudes importantes.

4.3.1. 3. Degré de fiabilité des procédures analytiques

Le degré de fiabilité attribué par l'auditeur aux résultats des procédures analytiques dépend des facteurs suivants:

- (a) **Caractère significatif des éléments concernés.** Par exemple, lorsque les stocks revêtent un caractère significatif, l'auditeur ne se contente pas des procédures analytiques pour parvenir à ses conclusions. Toutefois, l'auditeur peut se baser exclusivement sur ces procédures pour certaines rubriques de revenus et de charges lorsqu'elles ne revêtent pas individuellement un caractère significatif.
- (b) **Autres procédures d'audit axées sur les mêmes objectifs d'audit.** Par exemple, d'autres procédures mises en oeuvre par l'auditeur pour l'examen du caractère recouvrable des créances, telles que l'examen des encaissements ultérieurs, peuvent confirmer ou infirmer les questions soulevées par l'application de procédures analytiques lors de la revue de la balance des comptes clients par antériorité de soldes.
- (c) **Précision avec laquelle les résultats escomptés des procédures analytiques peuvent être prévus.** Par exemple, l'auditeur s'attend en général à une plus grande cohérence lors de l'examen des marges brutes d'un exercice sur l'autre que lors d'une comparaison des frais non budgétés, tels que la recherche et la publicité.
- (d) **Evaluation du risque combiné.** A titre d'exemple, si les contrôles internes sur le traitement des ventes sont déficients et que par conséquent le risque lié au contrôle est élevé, il peut être nécessaire de se fier davantage aux contrôles de détails sur les opérations et les soldes qu'aux procédures analytiques pour parvenir à des conclusions sur les créances clients.

On peut donc distinguer les degrés suivants de fiabilité:

- **L'examen analytique persuasif**

L'examen analytique à force probante persuasive permet à l'auditeur de déterminer ce que devrait être le solde d'un compte. L'objectif recherché par l'auditeur est la détection des erreurs significatives existantes dans un compte.

L'examen analytique à force probante persuasive est utilisé lorsque l'auditeur a une confiance élevée dans le système de contrôle interne après tests de fonctionnement efficace. Il concerne généralement le contrôle des éléments suivants :

- les charges financières sur emprunts
- les amortissements sur les immobilisations
- les frais de personnel notamment les charges sociales et les retenues d'impôt.
- La TVA collectée et la TVA récupérables sur les ventes et les achats

Les résultats de l'examen analytique persuasif sont traités comme suit :

- Les écarts inférieurs à l'erreur tolérable ne sont pas traités, et les postes ou comptes y afférents sont acceptés.
- Les écarts supérieurs à l'erreur tolérable doivent être solutionnés par l'exécution d'autres procédures d'audit et les écarts non expliqués sont considérés comme des erreurs significatives.

• L'examen analytique à force probante corroborative

L'examen analytique à force probante corroborative, comme son appellation l'indique, corrobore les résultats des autres procédures d'audit. Cette corroboration peut se faire de plusieurs façons comme suit :

- confirmation des résultats obtenus par l'exécution d'autres procédures d'audit.
- Etre à l'origine de la détection d'erreurs significatives que les autres procédures d'audit en déterminent la nature et le montant.

• L'examen analytique de cohérence d'ensemble

L'examen analytique de cohérence d'ensemble est surtout utilisé dans la phase de prise de connaissance mais peut être aussi utilisé dans les autres phases et notamment dans la validation des conclusions de fin de mission. Il consiste principalement en l'analyse des corrélations et des relations qui existent entre les composantes des états financiers.

4.3.2. Les tests sur les détails des opérations et des soldes

L'audit des détails des opérations s'effectue généralement sur la base d'un échantillon d'opérations choisi parmi une population constituant l'ensemble des mouvements ayant abouti à la formation d'un solde. L'examen des détails d'opérations par échantillon est déterminé en fonction des risques associés au poste ou au compte (voire la section traitant de l'échantillonnage statistique).

L'examen d'un échantillon d'opérations peut s'accompagner ou non, en fonction des caractéristiques et des risques du poste ou du compte, par l'examen et le contrôle des opérations dites "éléments clés".

Les éléments clés sont les mouvements composant le solde d'un compte qui sont, en raison de leur nature, importants individuellement. En effet, certains mouvements et soldes sont par leur taille et leur prédisposition à contenir des erreurs significatives importants et nécessitent un contrôle approfondi. Les mouvements et soldes qui peuvent être considérés comme éléments clés sont :

- Les mouvements et soldes dont le montant sont supérieurs à l'erreur tolérable
- Les mouvements et soldes qui présentent un degré important de subjectivité et de jugement de la part de la DG.

- Les mouvements et soldes avec les parties liées.
- Les mouvements et soldes anciens ou dormants pour les comptes clients et d'une manière générale les comptes de créditeurs et débiteurs divers.

Dans le cas de contrôle des éléments clés, l'auditeur choisit un échantillon d'éléments qui soit représentatif de la population restante. Ce choix tiendra compte de l'homogénéité de la population et du nombre d'éléments choisi par rapport au nombre total de la population.

Le degré de précision recherché par l'auditeur a aussi un impact sur la taille de l'échantillon et est en rapport avec le degré d'erreur attendu et la possibilité d'extrapoler les erreurs détectées au reste de la population.

4.4/ Calendrier d'application des procédés de corroboration

Lorsque des procédés de corroboration sont appliqués à une date intermédiaire, le vérificateur doit mettre en œuvre, pour la période restante, des procédés de corroboration supplémentaires ou une combinaison de procédés de corroboration et de tests des contrôles procurant un fondement raisonnable à l'extension des conclusions de vérification ou à la période comprise entre la date intermédiaire et la date de clôture.

La mise en œuvre de procédés d'audit à une date intermédiaire peut aider le vérificateur à déceler et résoudre les problèmes tôt dans le processus de vérification. Par conséquent, elle peut revêtir une importance particulière même si le vérificateur est tenu de mettre en œuvre d'autres procédés d'audit dans le cas où il applique des procédés à une date intermédiaire.

4.5/ Etendue de la mise en œuvre des procédés de corroboration

Plus le risque d'inexactitudes importantes est élevé, plus l'étendue des procédés de corroboration est grande. Toutefois, il ne convient d'augmenter l'étendue d'un procédé de vérification que si celui-ci est pertinent en soi eu égard au risque en question. Du fait que l'appréciation du risque d'inexactitudes importantes tient compte du contrôle interne, l'étendue des procédés de corroboration peut être réduite si les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles produisent des résultats satisfaisants.

Lors de la planification des tests détaillés, l'étendue de ces tests est habituellement envisagée du point de vue de la taille de l'échantillon, qui est fonction du risque d'inexactitudes importantes conformément à la norme ISA 530 "Sondages en audit et autres méthodes de sélection d'échantillons".

L'utilisation de TCAO peut permettre une vérification plus poussée des transactions et fichiers électroniques. Par exemple, lorsque le vérificateur met en œuvre des procédés d'audit au niveau des assertions, ces techniques peuvent à tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Section 5 : Utilisation des techniques d'échantillonnage statistique en audit (consultez les documents polycopiés)